Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen und körperschaftssteuerpflichtigen Personen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des
rechtswissenschaftlichen Doktorgrades,
der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von

Gerichtsreferendar Heinrich Dashöfer
aus Gelsenkirchen.

1938.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen und körperschaftssteuerpflichtigen Personen

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des
rechtswissenschaftlichen Doktorgrades,
der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von

Gerichtsreferendar Heinrich Dashöfer
aus Gelsenkirchen.

1938.

Buchdruckerei Jakob Schmidt, Gelsenkirchen, Bochumer Straße 165

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Bühler.
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Kromphardt.
Dekan: Prof. Dr. Kaser.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern
in tiefer Dankbarkeit gewidmet.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547225_0076

Literatur-Verzeichnis.

A. Dissertationen und Abhandlungen.

Balzer, Fritz: Der steuerliche Einkommensbegriff. Dissertation Gießen 1929.

Bauckner, Arthur: Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff. München 1921.

Dr. Bühler, Ottmar: Bilanz und Steuer. Berlin 1937. 3. Auflage.

Deppe, Otto: Die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht in den Einkommensteuergesetzen. Dissertation Frankfurt 1930.

Schuster, Ernst: Das Einkommen. Tübingen 1926.

Wagner, Paula: Gewinn und Einkommen, eine Gegenüberstellung und Abgrenzung der Begriffe in Betriebswirtschaft, Volkswirtschaft und Steuerrecht. Dissertation Köln 1928.

B. Kommentare.

Becher und Strauß: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Berlin 1931.

Becker, Enno: Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. Aug. 1925. Stuttgart 1926.

Bender, Richard: Körperschaftssteuergesetz vom 16. Oktober 1934. München und Berlin 1935.

Dr. Blümich und Dr. Schachian: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. Berlin 1925.

Dr. Blümich: Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934. 1. Auflage, Berlin 1935. 2. Auflage, Berlin 1937.

Evers: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz. 2. Auflage. Berlin 1927.

Fuisting–Strutz: Kommentar zum preuß. Einkommensteuergesetz von Fuisting. 8. Auflage, bearbeitet von Strutz. Berlin 1916.

Kaemmel und Bacciocco: Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934. München und Berlin 1936.

Kennerknecht, Albert: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 10. Aug. 1925. Köln 1926.
Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 16. Oktober 1934. Köln 1935–36.

Kipp: Kommentar zum Erbschaftssteuergesetz. Berlin 1927.

Kuhn und Wieneke: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. 5. Auflage. Berlin 1930.

Pissel und Koppe: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. 5. Auflage mit Nachtrag. Berlin 1932.

R.G.K.: Reichsgerichtsrätekommentar. 8. Auflage.

Staudinger: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. 9. Auflage. Berlin 1928.

Strutz: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 10. Aug. 1925. Berlin 1927.

Wieneke, Karl: Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934. Berlin 1935.

Zimmermann: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. Stuttgart 1925.

Bemerkung: Sind mehrere Auflagen desselben Buches herausgegeben, so ist stets die neueste Auflage zitiert, wenn nicht die ältere Auflage ausdrücklich angegeben ist.

Abkürzungs-Verzeichnis.

E: Amtlich veröffentlichte Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, zitiert nach Band und Seite.

JW: Juristische Wochenschrift, zitiert nach Jahrgang und Seite.

RGZ: Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, zitiert nach Band und Seite.

RStBl: Reichssteuerblatt, zitiert nach Jahrgang und Seite.

StuW: Steuer und Wirtschaft, zitiert nach Jahrgang und Nummer.

StZ: Deutsche Steuerzeitung und wirtschaftlicher Beobachter, zitiert nach Jahrgang und Seite.

Inhalts-Verzeichnis.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen und körperschaftssteuerpflichtigen Personen.

Einleitender Teil.

§ 1: Begriff und Abgrenzung der steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Erster Teil.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen Personen.

1. Abschnitt.

Steuerfreie Vermögensvermehrungen und Einkommensbegriff.

§ 2: Das Verhältnis von steuerfreien Vermögensvermehrungen und Einkommensbegriff im allgemeinen.

§ 3: Steuerfreie Vermögensvermehrungen und Einkommensbegriff im geltenden Einkommensteuergesetz.

§ 4: Das Verhältnis von steuerfreien Vermögensvermehrungen und steuerpflichtigen Einkünften im geltenden Einkommensteuergesetz.

§ 5: Die Abgrenzung der steuerpflichtigen Einkünfte von den steuerfreien Vermögensvermehrungen, insbesondere von den Einkünften aus Liebhaberei.

2. Abschnitt.

Die Beziehungen zwischen den Ermittlungsarten der Einkünfte und den steuerfreien Vermögensvermehrungen.

§ 6: Die verschiedenen Arten der Einkünfteermittlung und ihre Bedeutung für die steuerfreien Vermögensvermehrungen.

§ 7: Die Notwendigkeit der Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen als Folge der verschiedenen Einkünfteermittlung und die Bedeutung dieser Abgrenzung für die Steuerpflicht bei den verschiedenen Gruppen von Wirtschaftsgütern.

§ 8: Die Ermittlung der Einkünfte nach dem Gewinn und die steuerfreien Vermögensvermehrungen.

§ 9: Die Steuerpflicht der betriebsfremden Einnahmen, insbesondere der unentgeltlichen Zuwendungen und der Sanierungsgewinne bei den Einzelpersonen.

§ 10: Die Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen und der Sanierungsgewinne bei den offenen Handelsgesellschaften und den Kommanditgesellschaften.

3. Abschnitt.

§ 11: Die Subsidiarität der Einkunftsarten und ihre Bedeutung für die steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Zweiter Teil.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den körperschaftssteuerpflichtigen Personen.

§ 12: Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften mit Ausnahme der einmaligen Vermögensanfälle.

§ 13: Die Steuerpflicht der einmaligen Vermögensanfälle, insbesondere der unentgeltlichen Zuwendungen bei den gewerbetreibenden buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften.

§ 14: Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den übrigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen.

Dritter Teil.

Die Surrogate von steuerpflichtigen Einkünften und steuerfreien Vermögensvermehrungen und die Folgen der steuerfreien Vermögensvermehrungen für die Steuerpflicht.

1. Abschnitt.

Die Steuerpflicht der Surrogate.

§ 15: Die Surrogate von steuerpflichtigen Einkünften, steuerfreien Vermögensvermehrungen und nichtabzugsfähigen Ausgaben.

2. Abschnitt.

Die Folgen der Steuerfreiheit gewisser Vermögensvermehrungen.

§ 16: Die beschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen.

§ 17: Die Nichtberücksichtigung von Vermögensverlusten als Folge der steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Einleitender Teil.

§ 1.

Begriff und Abgrenzung der steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Im geltenden Einkommensteuergesetz findet man im Gegensatz zu dem Einkommensteuergesetz von 1925[1]) eine positive Bestimmung über die steuerfreien Vermögensvermehrungen nicht. Dieses ist an sich nichts besonderes und Auffallendes, denn für den Gesetzgeber haben in erster Linie nur die steuerpflichtigen Einkünfte einen Wert. Aber nicht nur im Gesetz, sondern auch in der Literatur ist über die steuerfreien Vermögensvermehrungen nur wenig Positives vorhanden. Eine einheitliche zusammenhängende Darstellung fehlt noch ganz. Es ist daher nicht weiter verwunderlich, wenn man die Feststellung machen muß, daß nicht nur eine Begriffsbestimmung der steuerfreien Vermögensvermehrungen fehlt, sondern daß man sich nicht einmal über die Art der Bezeichnung einig ist. Begriffe wie einmaliger Kapitalanfall, einmaliger Vermögensanfall, bloße Vermögensvermehrungen, steuerfreie Einkünfte und andere wechseln bunt durcheinander. Diese Lücke, die in der Literatur hinsichtlich der steuerfreien Vermögensvermehrungen besteht, wollen wir versuchen, durch diese Abhandlung zu schließen.

Ehe wir jedoch mit der eigentlichen Untersuchung beginnen, müssen wir zunächst Klarheit schaffen über die Benennung und Abgrenzung der steuerfreien Vermögensvermehrungen. Von den oben genannten Bezeichnungen sind die beiden ersten unbrauchbar, weil sie irreführend sind; denn im geltenden Einkommensteuergesetz können, wie wir später nachweisen werden, nicht nur einmalige Vermögensanfälle steuerfrei sein, sondern auch regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, während umgekehrt Vermögensanfälle trotz ihrer Einmaligkeit steuerpflichtig sein können. Am deutlichsten ist wohl die Bezeichnung der steuerfreien Vermögensvermehrungen als steuerfreie Einkünfte. Wenn wir diese Bezeichnung trotzdem der Darstellung nicht zugrunde gelegt haben, so beruht dies darauf, daß der Gesetzgeber als steuerfreie Einkünfte schon die im § 3 EStG. aufgezählten Einkünfte bezeichnet hat. Diese Einkünfte haben aber die Besonderheit, daß sie begrifflich unter eine der im § 2 Abs. 3 EStG. aufgezählten Einkunftsarten fallen und daß sie nur auf Grund der besonderen Vorschrift des Gesetzgebers steuerfrei sind. Unter steuerfreien Vermögensvermehrungen verstehen wir aber, wie wir im folgenden noch näher ausführen werden, nur die Vermögensvermehrungen und Einnahmen, deren Steuerfreiheit sich unmittelbar aus dem Einkommensbegriff ergibt.

[1]) S. § 6 Abs. 3 EStG. 1925.

Es bleiben daher nur die Bezeichnungen steuerfreie Vermögensvermehrungen und bloße Vermögensvermehrungen. Von diesen beiden Bezeichnungen haben wir die erstere gewählt, weil sie deutlicher ist. Der Einwand, daß diese Bezeichnung insoweit ungenau sei, als im geltenden Einkommensteuergesetz nicht nur Vermögensvermehrungen steuerfrei sein können, sondern auch Einnahmen, ist unbegründet, weil das Vermögen — der Begriff ist hier im wirtschaftlichen Sinne zu verstehen — auch durch das Zufließen von Einnahmen vermehrt wird[2]); denn Einnahmen liegen nach § 8 EStG. nur vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Güter zufließen. Außerdem halten wir entgegen, daß es von den gebräuchlichen Bezeichnungen eine bessere nicht gibt.

Was die Begriffsbestimmung der steuerfreien Vermögensvermehrungen angeht, so haben wir die Beschränkung des Begriffs der steuerfreien Vermögensvermehrungen auf diejenigen Einnahmen und Vermögensvermehrungen, deren Steuerfreiheit sich unmittelbar aus dem Einkommensbegriff ergibt, deshalb vorgenommen, weil die Voraussetzung, daß die Steuerfreiheit der Einkünfte sich unmittelbar aus dem Einkommensbegriff ergeben muß, ein besonderes charakteristisches Merkmal ist, welches es gerechtfertigt erscheinen läßt, diese Vermögensvermehrungen von anderen Vermögensvermehrungen, die zwar auch steuerfrei sind, bei denen aber die Steuerfreiheit nicht aus dem Einkommensbegriff folgt, abzugrenzen und zu unterscheiden. Nach dieser Begriffsbestimmung fallen nicht unter den Begriff der steuerfreien Vermögensvermehrungen die im § 3 EStG. aufgezählten steuerfreien Einkünfte und die in den §§ 8—10 KStG. genannten sachlichen Befreiungen von der Körperschaftssteuerpflicht wie z. B. Mitgliederbeiträge bei Personenvereinigungen[3]) und Schachtelgewinne. Ferner gehören nicht hierher die in den Einzelgesetzen und Erlassen angeordneten Steuerbefreiungen[4]) sowie die Steuerbefreiungen der §§ 23 Abs. 2 EStG. und 13 Abs. 2 KStG. Denn bei all diesen Einkünften ergibt sich die Steuerfreiheit nicht aus dem Einkommensbegriff, sondern sie folgt erst aus der besonderen Vorschrift des Gesetzgebers. Ohne diese Vorschrift würden die Einkünfte steuerpflichtig sein, weil sie unter eine der im § 2 Abs. 3 EStG. aufgezählten Einkunftsarten fallen. So würden beispielsweise die wegen Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund des Gesetzes zur Ordnung der nationalen Arbeit gewährten Entschädigungen ohne die besondere Vorschrift des § 3 Ziff. 7 EStG. steuerpflichtig sein und zwar gemäß § 24 Ziff. 1a in Verbindung mit § 19 Ziff. 1 EStG. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Unter den Begriff der steuerfreien Vermögensvermehrungen fallen ferner nicht das steuerfreie Existenzminimum und die Einkünfte, die deshalb steuerfrei sind, weil sie erst von einem bestimmten Betrage an versteuert werden wie z. B. die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,

[2]) Ebenso Kaemmel-Bacciocco § 8 Anm. 2 Abs. 1.
[3]) Näheres hierüber s. Reichsfinanzhof in RStBl. 1937, 460.
[4]) S. Wieneke § 3 Anm. 16.

Leistungen und Spekulationsgeschäften[5]). Bei diesen Steuerbefreiungen handelt es sich im Gegensatz zu den steuerfreien Vermögensvermehrungen nicht um Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, wie Deppe irrtümlich annimmt[6]), sondern um eine ihrer Voraussetzungen. Denn der Gesetzgeber hat das Einkommen sowie die Einkünfte von bestimmten Einkunftsarten nicht schlechthin für steuerpflichtig erklärt, sondern nur, wenn sie einen bestimmten Betrag übersteigen.

Zu unterscheiden von den steuerfreien Vermögensvermehrungen sind weiterhin die Steuerbefreiungen bei den Exterritorialen auf Grund des § 9 StAnpG. und bei den im § 4 KStG. genannten Körperschaften. Hier handelt es sich im Gegensatz zu den steuerfreien Vermögensvermehrungen nicht um Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, sondern um Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht; denn bei den steuerfreien Vermögensvermehrungen sind die Einkünfte ohne Rücksicht auf die Person steuerfrei, während bei den subjektiven Befreiungen das Einkommen einer Person von der Besteuerung nur deshalb ausgenommen wird, weil auf diese bestimmte, vom Gesetzgeber vorgeschriebene Eigenschaften zutreffen.

Diese Abgrenzung der steuerfreien Vermögensvermehrungen mag genügen. Im folgenden werden wir die Untersuchung auf die steuerfreien Vermögensvermehrungen beschränken. Die Untersuchung selbst werden wir derart vornehmen, daß wir den Einfluß, den der Einkommensbegriff und vor allem die Einkünfteermittlung auf die steuerfreien Vermögensvermehrungen haben, feststellen. Soweit notwendig werden wir hierbei auch kurz auf die Grundbegriffe des Einkommensteuerrechts selbst eingehen. Im Anschluß an diese Untersuchung werden wir die Surrogate von steuerpflichtigen Einkünften und steuerfreien Vermögensvermehrungen behandeln, um zum Schluß die Folgerungen, die sich aus der Steuerfreiheit gewisser Vermögensvermehrungen für die Steuerpflicht ergeben, darzustellen.

Erster Teil.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den einkommensteuerpflichtigen Personen.

Erster Abschnitt.

Steuerfreie Vermögensvermehrungen und Einkommensbegriff.

§ 2.

Das Verhältnis von Einkommensbegriff und steuerfreien Vermögensvermehrungen im allgemeinen.

Steuerfreie Vermögensvermehrungen sind, wie wir im vorigen Paragraphen bereits festgestellt haben, Vermögensvermehrungen bzw. Einnah-

[5]) Weitere Beispiele: §§ 13 Abs. 3, 14 Abs. 2, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 22 Ziff. 3, 23 Abs. 4 EStG.

[6]) Deppe „die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht in den Einkommensteuergesetzen" S. 24.

men, deren Steuerfreiheit sich unmittelbar aus dem Einkommensbegriff ergibt. Diese Begriffsbestimmung läßt schon erkennen, daß die steuerfreien Vermögensvermehrungen vom gesetzlichen Einkommensbegriff in jeder Beziehung abhängig sind. Ist der Einkommensbegriff weit gefaßt, so kann es steuerfreie Vermögensvermehrungen nur in beschränktem Umfang geben, und sie sind fast ganz ausgeschlossen, wenn dem Gesetz ein so weiter Einkommensbegriff zugrunde liegt, wie es 1920 der Fall war. Beschränkt sich dagegen der Einkommensbegriff auf Einkünfte, die unter bestimmte Einkunftsarten fallen, liegt dem Gesetz mit andern Worten der eng umgrenzte Einkommensbegriff zugrunde[7]), so gibt es neben den steuerpflichtigen Einkünften auch steuerfreie Vermögensvermehrungen.

Aus dieser Abhängigkeit der steuerfreien Vermögensvermehrungen vom gesetzlichen Einkommensbegriff ergeben sich zwei wichtige Schlußfolgerungen. 1. Der Gesetzgeber braucht die Steuerfreiheit von Vermögensvermehrungen, wenn er den Einkommensbegriff zweifelsfrei abgegrenzt hat, nicht durch eine besondere Vorschrift anzuordnen. Ebensowenig ist es notwendig, daß er die steuerfreien Vermögensvermehrungen im Gesetz einzeln aufzählt. Andererseits sind aber 2. Vermögensvermehrungen, die an sich nicht unter die vom Gesetzgeber aufgezählten Einkunftsarten fallen, steuerpflichtig, wenn der Gesetzgeber den Einkommensbegriff in einzelnen Beziehungen durch eine besondere Vorschrift erweitert.

Welche Folgen ein Verstoß gegen den zu 1. aufgestellten Grundsatz haben kann, zeigt die Entwicklung des § 6 Abs. 3 EStG. 1925. Hiernach waren einmalige Vermögensanfälle wie Schenkungen, Erbschaften, Aussteuern, Lotteriegewinne u. a. ausdrücklich für steuerfrei erklärt. Diese Vorschrift sollte, wie aus den Motiven zum Gesetz hervorgeht[8]), nur deklaratorischen Charakter haben; denn die Steuerfreiheit der im § 6 Abs. 3 aufgezählten Vermögensanfälle ergab sich schon aus dem Einkommensbegriff. Der Gesetzgeber, der mit dieser Vorschrift alle Zweifel an der Steuerfreiheit der aufgezählten Vermögensanfälle beseitigen wollte, hat jedoch nicht das erreicht, was er erreichen wollte. Denn diese Vorschrift hat keine Klarheit gebracht, sondern sie war die Wurzel von vielen Zweifels- und Streitfragen.

Schon bald nach Verkündung des Gesetzes herrschte in der Literatur Streit, ob diese Vorschrift nur deklaratorischen oder konstitutiven Charakter hatte, insbesondere war streitig, ob die im § 6 Abs. 3 EStG. aufgezählten Vermögensanfälle auch dann steuerfrei waren, wenn sie unter eine der 8 Einkunftsarten fielen. Der Reichsfinanzhof hat sich mit dieser Streitfrage mehrfach beschäftigen müssen und der Vorschrift von einigen Ausnahmefällen abgesehen, wie z. B. für die Entschädigung für unschuldig erlittene

[7]) Über die verschiedenen Einkommensbegriffe s. Bauckner S. 13 ff.
[8]) Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes Reichstagsdrucksache 1925 Nr. 795 S. 40.

Untersuchungshaft[9]) nur deklaratorischen Charakter beigemessen[10]). Anderer Ansicht war u. a. Reichsgerichtsrat Meyer[11]). Dieser berief sich mit Recht auf den Wortlaut des Gesetzes, um seine entgegengesetzte Ansicht zu begründen; denn im Gesetz waren die aufgezählten Vermögensanfälle ganz allgemein ohne jede Beschränkung für steuerfrei erklärt. Eine Bestimmung darüber, daß die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG. nicht gelten sollte, wenn die Einkünfte unter eine der 8 Einkunftsarten fielen, war nicht vorhanden. Was lag da noch näher, als der Ansicht von Meyer, die zwar nach der Entstehungsgeschichte und dem Aufbau des Gesetzes unbedingt abgelehnt werden mußte, zu folgen.

Zweifelhaft war ferner nach dem Gesetzeswortlaut, ob nur die im § 6 Abs. 3 EStG. aufgezählten Vermögensanfälle steuerfrei waren oder ob auch die übrigen nicht unter die einzelnen Einkunftsarten fallenden Einnahmen und Vermögensvermehrungen von der Besteuerung ausgenommen waren. Alle diese Zweifelsfragen wären vermieden worden, wenn der Gesetzgeber die Steuerfreiheit der einmaligen Vermögensanfälle nicht besonders angeordnet hätte. Der Gesetzgeber hat aus dieser Entwicklung des § 6 Abs. 3 EStG.[12]) die einzig richtige Folgerung gezogen und die Bestimmung in das neue Einkommensteuergesetz nicht übernommen.

Ein Beispiel für den unter Nr. 2 aufgestellten Grundsatz, daß Vermögensvermehrungen, die unter die vom Gesetzgeber aufgezählten Einkunftsarten nicht fallen, steuerpflichtig sind, wenn der Gesetzgeber durch eine besondere Vorschrift den Einkommensbegriff bzw. eine Einkunftsart erweitert, stellt die Bestimmung des § 30 Abs. 3 EStG. 1925 dar. Hiernach waren die aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen erzielten Gewinne steuerpflichtig, wenn sie den dem Anteil entsprechenden Teil von RM. 10 000.— überstiegen. Dieser Gewinn wäre, wie der Reichsfinanzhof[13]) und Becker[14]) mit Recht hervorheben, steuerfrei gewesen, wenn der Gesetzgeber ihn nicht durch die ausdrückliche Vorschrift des § 30 EStG. 1925 für steuerpflichtig erklärt hätte; denn die aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen erzielten Gewinne fallen weder unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen noch unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen nicht vor, weil bei diesen nur der Kapitalertrag und nicht auch der aus der Veräußerung des Kapitalvermögens erzielte Gewinn versteuert wird. Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommen nicht in Betracht, weil ein Gewerbebetrieb nicht vorliegt. Vielmehr handelt es sich bei diesen Einkünften, wie Becker[15]) und der Reichsfinanzhof[16]) mit Recht festgestellt haben, nur um eine Erwei-

[9]) RStBl. 1930, 329.
[10]) RStBl. 1930, 704.
[11]) S. DStZ. 1931, 103.
[12]) Ebenso überflüssig war § 7 Pr. EStG.
[13]) RStBl. 1933, 225, 1010.
[14]) Becker § 30 Bem. 30.
[15]) Becker § 30 Bem. 44.
[16]) RStBl. 1933, 225; 1010.

terung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Infolgedessen können auch, da bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die Nichtabzugsfähigkeit von Vermögensverlusten, wie wir später sehen werden ein allgemeiner Grundsatz ist, Verluste, die aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen entstehen, weder von den übrigen Einkünften noch vom Gesamteinkommen abgezogen werden[17]).

Ähnlich wie im Einkommensteuergesetz 1925 ist die Stellung der Veräußerungsgewinne im geltenden Einkommensteuergesetz. Zwar gehören die Gewinne nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 17 EStG. 1934 heute zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Diese Zurechnung der Veräußerungsgewinne zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb kann aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß diese Gewinne auch im geltenden Einkommensteuergesetz ohne die ausdrückliche Vorschrift des § 17 EStG. steuerfrei gewesen wären. Hierfür spricht vor allem, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb begrifflich nur vorliegen können, wenn der Steuerpflichtige einen Gewerbebetrieb besitzt[18]). Dieses ist aber bei den Einkünften aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen nicht der Fall, denn der Steuerpflichtige ist lediglich an dem Gewerbebetrieb eines andern beteiligt.

Warum der Gesetzgeber die Veräußerungsgewinne gerade den Einkünften aus Gewerbebetrieb und nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet hat, ist nicht recht ersichtlich. In der amtlichen Begründung ist hierüber nichts Näheres zu finden. Immerhin muß festgestellt werden, daß es der Gesetzgeber abgelehnt hat, die Veräußerungsgewinne den Einkünften aus Gewerbebetrieb in allen Beziehungen gleichzustellen. So hat er die durch die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen entstehenden Verluste schlechthin für nichtabzugsfähig erklärt, obwohl bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Verluste bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, falls die Einkünfte unter den gleichen Umständen steuerpflichtig gewesen wären. Beispielsweise können Verluste nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes entstehen, von den übrigen Einkünften abgezogen werden[19]), während dies bei den Einkünften aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, obwohl auch sie jetzt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, nicht der Fall ist.

§ 3.

Steuerfreie Vermögensvermehrungen und Einkommensbegriff im geltenden Einkommensteuergesetz.

Steuerfreie Vermögensvermehrungen kann es, wie wir im vorigen Paragraphen bereits nachgewiesen haben, nur geben, wenn dem Gesetz

[17]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1929, 85; 1932, 463; 1933, 225.
[18]) Hiervon macht der Gesetzgeber allerdings für die persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien eine Ausnahme. Immerhin würden aber die Einkünfte in der Regel gemäß § 19 EStG. steuerpflichtig sein.
[19]) RStBl. 1935, 613; 614.

der eingeschränkte Einkommensbegriff zugrunde liegt. Die Frage, ob dies im geltenden Einkommensteuergesetz der Fall ist, muß, wie aus § 2 Abs. 3 EStG. folgt, bejaht werden; denn im geltenden Einkommensteuergesetz sind Einkünfte nur steuerpflichtig, wenn sie unter eine der im § 2 Abs. 3 EStG. aufgezählten Einkunftsarten fallen. Fallen die Einkünfte nicht unter eine dieser Einkunftsarten, so sind sie, wie auf Grund eines argumentum e contrario angenommen werden muß, steuerfrei. Dieser Umkehrschluß wäre allerdings nicht zutreffend, wenn die im § 2 Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten ebenso wie im Einkommensteuergesetz 1920[20]) nur Beispiele wären oder wenn es eine Vorschrift gäbe, durch die alle nicht unter die Einkunftsarten fallenden Einkünfte für steuerpflichtig erklärt worden wären.

Beides ist aber nicht der Fall. Aus § 2 Abs. 3 EStG. folgt, wie aus dem Wörtchen „nur" entnommen werden muß, daß die aufgezählten Einkunftsarten nicht Beispiele sind, sondern daß die Aufzählung der Einkunftsarten abschließend ist. Ebensowenig findet sich im geltenden Einkommensteuergesetz eine Vorschrift, durch die alle nicht unter die Einkunftsarten fallenden Einkünfte für steuerpflichtig erklärt worden sind.

Zwar bestimmt § 22 Ziff. 3 EStG. ganz allgemein, daß Leistungen, soweit sie nicht schon nach einer anderen Einkunftsart steuerpflichtig sind, als sonstige Einkünfte versteuert werden müssen. Diese Vorschrift stellt jedoch nicht, wie es vielleicht auf den ersten Blick erscheinen mag, eine Art Generalklausel dar, durch die alle nicht unter die übrigen Einkunftsarten fallenden Einkünfte für steuerpflichtig erklärt werden sollten[21]). Der bloße Wortlaut des Gesetzes spricht allerdings für das Vorliegen einer solchen Generalklausel, die Entstehungsgeschichte und vor allem der Aufbau des Gesetzes sprechen aber dagegen. Denn nur wenn man annimmt, daß die Bestimmung des § 22 Ziff. 3 keine Generalklausel ist, kann man verstehen, warum der Gesetzgeber die einzelnen Einkunftsarten so genau bestimmt und voneinander abgegrenzt hat. Andernfalls wäre es unverständlich, daß der Gesetzgeber zum Beispiel die Spekulationsgeschäfte nach allen Richtungen hin zweifelsfrei abgrenzt, wenn er die Gewinne aus allen Veräußerungsgeschäften, auch wenn die Voraussetzungen des § 23 EStG. nicht vorliegen, nach § 22 Ziff. 3 EStG. versteuern wollte; denn darüber, daß die Erfüllung eines Veräußerungsgeschäftes eine Leistung ist, dürften, wenn man den Begriff der Leistungen auch nur normal auslegt, keine Zweifel bestehen[22]). Gegen das Vorliegen einer Generalklausel spricht ferner, daß § 22 Ziff. 3 EStG. 1934 nach dem Willen des Gesetzgebers,

---

[20]) § 5 EStG. 1920 lautet: Zum steuerbaren Einkommen gehören Einkünfte aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen und aus Arbeit sowie sonstige Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Einkünfte handelt oder aus welchem rechtlichen oder tatsächlichen Grunde sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

[21]) Ebenso Becker StuW. 1935, 792 ff. Teil 1.

[22]) Ebenso Reichsfinanzhof in StuW. 1931, 435; RStBl. 1934, 1135 (1136) und Becker Bem. 5 zu § 41.

so wie er in der amtlichen Begründung zu § 22 EStG. niedergelegt ist, dem § 41 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. 1925 sachlich entsprechen soll. Für das Einkommensteuergesetz 1925 war aber vom Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung anerkannt, daß nur solche Betätigungen unter § 41 Ziff. 2 fielen, bei denen die Leistung das Entgelt einer Betätigung war. Dieses schloß der Reichsfinanzhof aus den vom Gesetzgeber im § 41 Ziff. 2 EStG. 1925 angeführten Beispielen. So hat der Reichsfinanzhof beispielsweise Spielgewinne [23]) und Rennwettgewinne[24]), soweit sie nicht unter eine der andern Einkunftsarten fielen, — in Betracht kommen praktisch nur die 3 ersten Einkunftsarten — für steuerfrei erklärt, denn bei ihnen stellen sich die empfangenen Leistungen nicht als Entgelt einer Betätigung dar.

U. E. besteht keine Veranlassung von dieser Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes für das geltende Einkommensteuergesetz abzugehen, zumal, wie schon hervorgehoben, durch die Vorschrift des § 22 Ziff. 3 EStG. 1934 die bisherige Bestimmung des § 41 Ziff. 2 EStG. 1925 lediglich neu gefaßt werden sollte. Im übrigen hat auch der Gesetzgeber durch die beiden im § 22 Ziff. 3 EStG. angeführten Beispiele[25]) zu erkennen gegeben, wie weit er den Begriff der Leistungen ausgelegt haben will. Infolgedessen wird man auch im geltenden Einkommensteuergesetz ebenso wie früher Lotterie- und Rennwettgewinne, sofern sie nicht unter eine der andern Einkunftsarten fallen, für steuerfrei erklären müssen. Das gleiche wird man für realisierte Wertsteigerungen, Erbschaften, Schenkungen, Vermächtnisse, Aussteuern und Ausstattungen anzunehmen haben, denn auch bei ihnen stellen sich die empfangenen Werte nicht als Entgelt einer Leistung im Sinne des § 22 Ziff. 3 EStG. dar.

Wenn hiernach die Vorschrift des § 22 Ziff. 3 EStG. auch nicht als Generalklausel angesehen werden kann, so darf doch nicht verkannt werden, daß dieser Bestimmung als ergänzende Besteuerungsvorschrift eine große Bedeutung zukommt und daß durch sie die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei extensiver Auslegung des Begriffs „Leistungen" in ganz erheblichem Umfange eingeschränkt werden können. Sieht man die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs von diesem Gesichtspunkt aus einmal durch, so wird man feststellen müssen, daß der Reichsfinanzhof die Vorschrift des § 41 Ziff. 2 EStG. 1925 (§ 22 Ziff. 3 EStG. 1934) immer häufiger als Besteuerungsgrundlage herangezogen hat. Er hat diese Vorschrift insbesondere in den Fällen angewandt, in denen die Besteuerung nach andern Vorschriften zweifelhaft sein konnte. So hat er z. B. die Einkünfte aus gewerbsmäßiger Kuppelei selbst dann für steuerpflichtig erklärt, wenn man einen Gewerbebetrieb in dem Kuppeleibetrieb nicht sehen will; denn die Steuerpflicht ergibt sich nach Ansicht des Reichsfinanzhofs in diesem Falle aus § 41 Ziff. 2 EStG. 1925 (§ 22 Ziff. 3 EStG. 1934),

---

[23]) RStBl. 1928, 181.
[24]) E. 21, 244.
[25]) Die beiden Beispiele sind: Einkünfte aus der Vermietung von beweglichen Sachen und aus gelegentlichen Vermittlungen.

dem, wie der Reichsfinanzhof ausführt, insoweit ergänzende Bedeutung zukommt[26]). Diese Ansicht hat der Reichsfinanzhof noch neuerdings bestätigt. In einer Entscheidung, in der er die Steuerpflicht der Gewerkschaftsausbeuten untersucht[27]), stellt der Reichsfinanzhof zunächst ähnlich wie im obigen Falle fest, daß eine Ausbeute nicht in Betracht kommen kann, wenn der Geber des Kapitals von vornherein damit rechnen muß, daß das Kapital nur kurze Zeit bei dem Nehmer arbeiten wird, und es fraglich ist, ob dem Geber überhaupt ein Nutzen zufließen wird, dieser also spekuliert. Gleichwohl sind aber die Einkünfte in diesem Falle nach Ansicht des Reichsfinanzhofs nicht steuerfrei; denn das Verhalten des Steuerpflichtigen muß als eine andere Tätigkeit im Sinne des § 41 Ziff. 2 EStG. 1925 (§ 22 Ziff. 3 EStG. 1934) aufgefaßt werden. Der Steuerpflichtige beteiligt sich zwar nicht, wie der Reichsfinanzhof mit Recht feststellt, als Mitunternehmer oder als Anteilbesitzer an dem Gewerbe eines andern, aber er läßt doch sein Kapital ähnlich einem Verpächter in der Absicht, hieraus Gewinn zu erzielen, durch Unterbeteiligung in einem fremden Betrieb arbeiten. Es entspricht dem Sinn und Zweck des Einkommensteuergesetzes und der Volksanschauung, wenn man ein derartiges Mittelding zwischen dem Einkommen aus Kapitalvermögen, dem Einkommen aus Vermietung und dem Einkommen aus Gewerbebetrieb als Einkommen aus anderweitigen Leistungen steuerlich erfaßt.

Diese Entscheidung zeigt in Verbindung mit der zuerst genannten und den in der Anmerkung aufgeführten[28]), daß der Reichsfinanzhof die steuerfreien Vermögensvermehrungen immer mehr einschränkt. Lediglich Gewinne aus Veräußerungsgeschäften, die keine Spekulationsgeschäfte sind, und Leistungen, die dem Steuerpflichtigen nicht als Entgelt einer Betätigung zufließen, erklärt der Reichsfinanzhof, soweit die Besteuerung aus § 41 Ziff. 2 EStG 1925 (§ 22 Ziff. 3 EStG. 1934) in Betracht kommt, für steuerfrei. Im übrigen zieht er aber diese Bestimmung uneingeschränkt als Besteuerungsgrundlage heran. Infolge dieser Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die man nicht einmal als eine besonders weite Auslegung des Begriffs der Leistungen ansprechen kann, können sämtliche Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen als Entgelt einer Betätigung zufließen, nicht mehr steuerfrei sein. Denn handelt es sich um Vergütungen, die für eine selbständige Tätigkeit gewährt werden, so folgt die Steuerpflicht, wenn der Einkommensbezieher regelmäßig oder vorübergehend tätig wird, aus § 18 Abs. 1 und 2 EStG., und aus§ 22 Ziff. 3 EStG., wenn er nur gelegentlich tätig wird[29]). Handelt es sich um Einnahmen aus einer unselbständigen Tätigkeit, so sind die Erträgnisse der Arbeit, auch wenn der Steuerpflichtige nur vorübergehend oder nur gelegentlich tätig wird, nach

[26]) RStBl. 1929, 474.
[27]) RStBl. 1936, 123.
[28]) E. 21, 341; StuW. 1929, 522; RStBl. 1934, 1135.
[29]) Allerdings müssen die Einnahmen in diesem Falle den Betrag von RM. 300.– übersteigen, wenn der Steuerpflichtige im gleichen Jahre sonst keine Leistungsgewinne erzielt hat.

§ 19 EStG. zu versteuern, vorausgesetzt, daß trotz der kurzen Zeitdauer ein Arbeitsverhältnis im Sinne des § 19 EStG. vorliegt. Liegt ein Arbeitsverhältnis nicht vor, weil infolge der kurzen Zeitdauer die Arbeit nicht als berufsmäßige Tätigkeit angesprochen werden kann[30]), so sind die Einkünfte aus diesen Betätigungen nach § 22 Ziff. 3 EStG. steuerpflichtig. Zu überlegen wäre allerdings, ob man nicht ähnlich wie bei den Gewinnen aus Veräußerungsgeschäften, die nicht Spekulationsgeschäfte sind, auf Grund eines Umkehrschlusses annehmen muß, daß die Einkünfte der nicht unter § 18 bzw. § 19 EStG. fallenden Betätigungen steuerfrei sind. U. E. kann aber ein solcher Umkehrschluß aus § 18 bzw. § 19 EStG. nicht gezogen werden, denn im Gegensatz zu § 23 EStG. ist der Wille des Gesetzgebers, daß nur die Erträgnisse der unter § 18 bzw. § 19 EStG. fallenden Betätigungen versteuert werden sollen, nicht erkennbar. Vielmehr muß angenommen werden, daß alle Leistungen, die das Entgelt für eine Betätigung sind, nach § 22 Ziff. 3 EStG. steuerpflichtig sind.

Der gleichen Ansicht wie wir ist auch der Reichsfinanzhof. Nach diesem muß z. B. ein Erfinder die Erträgnisse seiner Erfindung, auch wenn er in einem Betriebe nicht beschäftigt ist, in voller Höhe versteuern. Die Steuerpflicht ergibt sich, wie der Reichsfinanzhof mit Recht ausführt, aus § 35 EStG. 1925 (§ 18 Abs. 2 EStG. 1934), wenn die Erfindung das Ergebnis einer planmäßigen und nachhaltigen Tätigkeit ist[31]) und aus § 41 Abs. 1 Ziff. 2 (§ 22 Ziff. 3 EStG. 1934), wenn dieses nicht der Fall ist[32]). Diese von ihm aufgestellten Rechtsgrundsätze hat der Reichsfinanzhof noch in einer erst kürzlich veröffentlichten Entscheidung bestätigt[33]). Hier hat der Reichsfinanzhof die Steuerpflicht eines Entgeltes, das der Empfänger für den Verzicht eines ihm zustehenden Kündigungsrechtes von seiner Gesellschaft erlangt hatte, selbst dann bejaht, wenn man in dem Entgelt keinen Arbeitslohn erblickt. Der Reichsfinanzhof hat die Steuerpflicht damit begründet, daß die Unterlassung der Kündigung als eine Tätigkeit im Sinne des § 41 Ziff. 2 EStG. 1925 (§ 22 Ziff. 3 EStG. 1934) anzusehen ist.

Eine starke Einschränkung haben die steuerfreien Vermögensvermehrungen weiter durch die Vorschrift des § 24 Ziff. 1 EStG. erfahren. Hiernach sind Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche ebenso wie die Einkünfte, für die sie gewährt worden sind, steuerpflichtig. Sie gehören, wie der Gesetzgeber formuliert, zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG. Diese Formulierung des Gesetzgebers kann aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß ein großer Teil

[30]) S. über die Notwendigkeit dieser Voraussetzung Kaemmel-Bacciocco § 19 Anm. 10 Abs. 2 und die dort aufgeführte Entscheidung.
[31]) E. 21, 341.
[32]) E. 29, 119.
[33]) RStBl. 1937, 338.

der nach § 24 EStG. steuerpflichtigen Surrogate[34]) ohne diese besondere Vorschrift steuerfrei gewesen wären, weil sie nicht unmittelbar unter eine der in § 2 Abs. 3 EStG. aufgezählten Einkunftsarten fallen. (Näheres siehe § 15.)

§ 4.

Das Verhältnis von steuerfreien Vermögensvermehrungen und steuerpflichtigen Einkünften im geltenden Einkommensteuergesetz.

Das Einkommensteuergesetz 1934 hat das Verhältnis von steuerfreien Vermögensvermehrungen und steuerpflichtigen Einkünften in klarer und übersichtlicher Weise geregelt. Das Verhältnis richtet sich, da eine besondere Vorschrift nicht vorhanden ist, allein nach dem Einkommensbegriff. Nach diesem sind, wie aus § 2 Abs. 3 EStG. folgt, alle Einkünfte, die zu einer der im § 2 Abs. 3 EStG. aufgezählten Einkunftsarten gehören, steuerpflichtig und alle übrigen steuerfrei. Diese Regel liegt, wenn der Gesetzgeber im Einzelfalle nicht ausdrücklich etwas anderes angeordnet hat[35]), dem Gesetz uneingeschränkt und ohne Ausnahme zugrunde. Es gibt insbesondere keine Einkünfte, die stets steuerfrei bzw. stets steuerpflichtig sind. Die Ansicht, daß z. B. einmalige Vermögensanfälle, unentgeltliche Zuwendungen oder sittenwidrige Einkünfte stets steuerfrei und daß wiederkehrende Einnahmen stets steuerpflichtig sind, ist unrichtig[36]). Diese Ansicht könnte nur dann zutreffend sein, wenn die Steuerfreiheit bzw. Steuerpflicht dieser Einkünfte in einer besonderen Vorschrift angeordnet wäre oder wenn sich die Steuerpflicht bzw. die Steuerfreiheit aus dem Einkommensbegriff ergäbe. Dieses ist aber, wie wir im folgenden nachweisen werden, nicht der Fall.

Daß die Einmaligkeit des Vermögensanfalls kein Grund für die Steuerfreiheit ist, folgt, soweit die 3 ersten Einkunftsarten in Betracht kommen, aus § 4 Abs. 1 EStG. Hiernach ist es für die Steuerpflicht ohne Bedeutung, auf welche Weise und wie oft ein Vermögensanfall innerhalb des Betriebsvermögens eintritt. Notwendig ist nur, daß es sich um eine Vermögensvermehrung handelt, die den Betrieb und das Betriebsvermögen betrifft. Infolgedessen sind bei den 3 ersten Einkunftsarten, vorausgesetzt, daß der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. oder § 5 Abs. 1 EStG. ermittelt wird, innerhalb des Betriebsvermögens einmalige Wertsteigerungen[37]), die auf unvorhergesehene Umstände zurückzuführen sind, im Falle der Realisierung oder Gewinne, die zufällig und nur bei Gelegenheit der auf Erwerb gerichteten Tätigkeit erzielt werden, ebenso steuerpflichtig, wie Wertsteigerungen und Gewinne, die vom Steuerpflichtigen

[34]) Unter Surrogaten verstehen wir die im § 24 Ziff. 1 EStG. genannten Entschädigungen.

[35]) S. §§ 3, 23 Abs. 2 EStG., 8–10, 15 Abs. 2 KStG.

[36]) Diese Ansicht findet man immer wieder von den Steuerpflichtigen vertreten. S. z. B. StuW. 1929, 75; 1930, 994; RStBl. 1929, 474; 1932, 333.

[37]) Näheres über die Steuerpflicht der Wertsteigerungen s. § 6.

in seinem Betriebe planmäßig erarbeitet worden sind. So muß z. B. ein gewerbsmäßiger Fischer, der beim Fischfang in dem Bauch eines gefangenen Fisches den Ring des Polykrates oder in einer Auster eine Perle findet, den Vermögensanfall trotz seiner Einmaligkeit ebenso versteuern wie ein Unternehmer, der aus der planmäßigen Förderung und Verwertung von Kohlen einen Geschäftsgewinn erzielt[38]).

Der gleichen Ansicht ist auch der Reichsfinanzhof. Dieser hebt in seinen Entscheidungen immer wieder hervor, daß die Steuerpflicht der Einkünfte nicht von der Einmaligkeit oder Mehrmaligkeit des Vermögensanfalls abhängig ist. Entscheidend für die Steuerpflicht sei vielmehr allein, ob die Einkünfte unter eine der im § 6 EStG. 1925 (§ 2 Abs. 3 EStG. 1934) aufgezählten Einkunftsarten fallen. So muß nach dem Reichsfinanzhof ein Kaufmann, der aus mehreren nicht verkauften Lotterielosen erhebliche Geldbeträge gewinnt, die Gewinne trotz ihrer Einmaligkeit in voller Höhe versteuern, weil diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören[39]). Das gleiche gilt nach dem Reichsfinanzhof von einer Aktiengesellschaft, deren Arbeiter beim Ausschachten eines Betriebsgrundstücks einen Schatz entdecken; denn auch dieser Gewinn gehört trotz seiner Einmaligkeit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb[40]).

Ebensowenig wie bei den 3 ersten Einkunftsarten bildet die Einmaligkeit des Vermögensanfalls bei den 4 letzten Einkunftsarten einen Grund für die Steuerfreiheit der Einkünfte, denn auch bei diesen Einkunftsarten gibt es Vermögensanfälle, die trotz ihrer Einmaligkeit steuerpflichtig sind. So muß, wie der Reichsfinanzhof mit Recht entschieden hat, ein Rennfahrer, der mit dem Wagen seiner Firma einen Rennpreis erringt, diesen als Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit auch dann versteuern, wenn er einen Preis bisher noch nicht errungen hat und wenn feststeht, daß er auch in Zukunft einen solchen nicht erringen wird; denn die einmalige Einnahme, die der Steuerpflichtige erzielt hat, ist diesem nur aus Anlaß und als Ausfluß seines Arbeitsverhältnisses zugeflossen[41]). Ohne seine Anstellung bei der Firma und ohne die Zurverfügungstellung des Wagens hätte der Steuerpflichtige den Preis niemals erzielen können. Solche Einkünfte sind aber, wie der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung annimmt[42]), nach § 36 EStG. 1925 (§ 19 EStG. 1934) steuerpflichtig und zwar gleichgültig, ob die Einnahmen dem Steuerpflichtigen nur einmal oder laufend zufließen[43]). Steuerpflichtig sind weiter trotz ihrer Einmaligkeit bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

[38]) Der erste Teil dieses Beispiels ist dem Kommentar von Evers entnommen. S. Evers § 10 Bem. 20.

[39]) E. 21, 224.

[40]) E. 21; 263 (264).

[41]) StuW. 1931, 961.

[42]) RStBl. 1935; 335; 1937, 502; StuW. 1932, 924.

[43]) So ausdrücklich § 19 Abs. 1 S. 2 EStG. 1934 und § 2 Abs. 1 S. 3 LStDVO.

Notstandsbeihilfen[44]) und den Rahmen des Üblichen überschreitende Jubiläumsabgaben[45]) sowie bei den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG. 1934 Spekulations- und Leistungsgewinne.

Kein Grund für die Steuerfreiheit ist ferner die Zugehörigkeit der Einkünfte zu einer Erbschaft. Dieses ergibt sich für alle Einkunftsarten aus der positiven Bestimmung des § 24 Ziff. 2 EStG. Hiernach sind Einkünfte steuerpflichtig, auch wenn sie nicht dem Steuerpflichtigen selbst zufließen, sondern dessen Rechtsnachfolgern. Infolgedessen muß z. B. nach dem Reichsfinanzhof[46]) eine Anwaltswitwe, die die rückständigen Gebühren ihres Mannes nach dessen Tode einzieht, diese als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Ziff. 1 EStG. in Verbindung mit § 24 Ziff. 2 EStG. in voller Höhe versteuern, obwohl die Ansprüche zum Nachlaß gehören und unter Umständen erbschaftssteuerpflichtig sein können; denn wären die Gebühren noch dem Ehemann der Steuerpflichtigen zugeflossen, so hätte dieser die Einkünfte gleichfalls versteuern müssen. Steuerpflichtig können weiter auch Schenkungen unter Lebenden sein. Eine ausdrückliche Vorschrift, die die Einkommensteuerpflicht der Schenkungen vorschreibt, ist allerdings nicht vorhanden. Doch ergibt sich die Steuerpflicht aus § 2 Abs. 3 EStG., falls die Einkünfte trotz der Unentgeltlichkeit der Zuwendung zu einer der 7 Einkunftsarten gehören. Dieses ist allerdings nicht häufig der Fall. Eine steuerpflichtige Schenkung wird man z. B. mit Becker annehmen müssen, wenn jemand aus wissenschaftlichen Belangen einem Unternehmer Mittel zur Anstellung von Versuchen unentgeltlich zur Verfügung stellt; denn die Schenkungen stehen in diesem Falle mit dem Betrieb in organischem Zusammenhang[47]). (Näheres über die steuerpflichtigen Schenkungen siehe § 6 ff.)

Kein Kriterium für das Vorliegen von steuerfreien Vermögensvermehrungen ist weiter die Sittenwidrigkeit des Grundgeschäfts. Im bürgerlichen Recht ist zwar ein Rechtsgeschäft, das gegen die guten Sitten oder gegen ein gesetzliches Verbot verstößt, nichtig. Es wäre jedoch verfehlt, das gleiche für das Steuerrecht anzunehmen und die sittenwidrigen Einkünfte von der Steuerpflicht auszunehmen, denn man würde sonst die Sittenwidrigkeit bzw. Gesetzwidrigkeit nur begünstigen. Der Reichsfinanzhof hat deshalb Einkünfte, die unter eine der 7 Einkunftsarten fallen, auch dann für steuerpflichtig erklärt, wenn sie sitten- oder gesetzwidrig waren. So müssen nach dem Reichsfinanzhof die aus einem gewerbsmäßig betriebenen Kuppeleibetrieb erzielten Einnahmen trotz ihrer Sittenwidrigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert werden, zumindest aber als Einkünfte aus sonstigen Leistungen[48]). Das gleiche gilt für die Einkünfte aus Vermietung von Zimmern, die lediglich zu Unzuchtzwecken vermietet worden

---

[44]) RStBl. 1935, 474; 1933, 717; 1931, 92; 1930, 267.
[45]) RStBl. 1935, 1030; 1934, 1491; S. jetzt § 5 LStDVO.
[46]) StuW. 1930, 498; s. ferner StuW. 1930, 974.
[47]) Becker § 13 Bem. 17b S. 332.
[48]) RStBl. 1929, 474.

sind und zwar auch dann, wenn die Annahme der Mietzinsen strafbar ist[49]). Nicht entgegen steht die Entscheidung des Reichsfinanzhofs, daß die Einkünfte aus gewerbsmäßiger Prostitution steuerfrei sind. Denn der Reichsfinanzhof hat diese Einkünfte nicht deshalb für steuerfrei erklärt, weil sie ihrer Herkunft nach sittenwidrig waren, sondern nur, weil sie unter keine der 7 Einkunftsarten fielen[50]).

Ebensowenig wie die Einmaligkeit des Vermögensanfalls, die Unentgeltlichkeit der Zuwendung und die Sittenwidrigkeit des Rechtsgeschäfts Kriterien für das Vorliegen von steuerfreien Vermögensvermehrungen sind, ist die Mehrmaligkeit des Vermögensanfalles bzw. die regelmäßige Wiederkehr von Einnahmen ein Kriterium für das Vorliegen von steuerpflichtigen Einkünften; denn es gibt Vermögensvermehrungen und Einnahmen, die trotz ihrer Regelmäßigkeit steuerfrei sind. So hatte im obigen Falle die Steuerpflichtige aus der gewerbsmäßigen Unzucht in den Jahren 1925 bis 1927 nach der Schätzung des Finanzgerichts eine Einnahme von RM. 3 600.— erzielt. Trotzdem brauchte sie diese Einnahme nicht zu versteuern. Denn nicht die Einmaligkeit oder Mehrmaligkeit des Vermögensanfalls ist, wie Becker mit Recht hervorhebt[51]), entscheidend für die Steuerpflicht, sondern maßgebend allein ist, ob die Einkünfte unter eine der im Gesetz aufgezählten Einkunftsarten fallen oder nicht. Dieses ist aber bei den Einkünften aus der Prostitution, auch wenn sie gewerbsmäßig ausgeübt wird, nicht der Fall.

§ 5.

Die Abgrenzung der steuerpflichtigen Einkünfte von den steuerfreien Vermögensvermehrungen, insbesondere von den Einkünften aus Liebhaberei.

Für die Abgrenzung der steuerpflichtigen Einkünfte von den steuerfreien Vermögensvermehrungen ist, wie wir im vorigen Paragraphen bereits nachgewiesen haben, allein entscheidend, ob die Einkünfte zu einer der im § 2 Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten gehören. Der Gesetzgeber hat nun, um die Abgrenzung der steuerpflichtigen Einkünfte von den steuerfreien Vermögensvermehrungen durchführen zu können, im § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG. bestimmt, daß sich in Zweifelsfällen die Entscheidung nach der Verkehrsauffassung zu richten hat. Gleichwohl können aber bei der Durchführung der Abgrenzung erhebliche Schwierigkeiten eintreten und zwar entweder, weil der Gesetzeswortlaut nicht klar genug gefaßt ist oder weil sich eine einheitliche Verkehrsauffassung bisher noch nicht durchgesetzt hat. Das letztere ist z. B. der Fall bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebes. Hier kann man sowohl der Ansicht sein, daß die Verpachtung des Betriebes als eine Aufgabe oder auch nur als Ruhen des Betriebes anzusehen ist. Der Reichsfinanzhof neigt neuerdings immer mehr dazu,

[49]) RStBl. 1932, 333. S. ferner E 8, 140.
[50]) RStBl. 1931, 528.
[51]) Becker § 13 Bem. 17b S. 332.

im Falle der Verpachtung lediglich ein Ruhen des Betriebes anzunehmen. Er hat infolgedessen die aus der Veräußerung des verpachteten Betriebes erzielten Gewinne für steuerpflichtig erklärt und zwar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb[52]). Er hebt aber ausdrücklich hervor, daß sich hier bisher keineswegs schon eine einheitliche Verkehrsauffassung durchgesetzt hat und daß es daher stets auf die Umstände des einzelnen Falles ankommt.

Im folgenden wollen wir auf die Abgrenzung der steuerfreien Vermögensvermehrungen von den steuerpflichtigen Einkünften nicht mehr eingehen, denn die Abgrenzung bei den einzelnen Einkunftsarten durchzuführen ist in erster Linie Aufgabe der Erläuterungsbücher[53]). Wir wollen hier lediglich die Abgrenzung der steuerpflichtigen Einkünfte von den Einkünften aus Liebhaberei behandeln. Ausgangspunkt für die Untersuchung ist auch hier die Vorschrift des § 2 Abs. 3 EStG. Hiernach sind Einkünfte, die unter eine der dort aufgeführten Einkunftsarten fallen, steuerpflichtig. Die Frage, ob diese Voraussetzungen gegeben sind, kann nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht schon dann bejaht werden, wenn rein äußerlich der Betrieb oder die Tätigkeit des Steuerpflichtigen die Voraussetzung einer Einkunftsart erfüllt, sondern es muß außerdem hinzukommen, daß der Steuerpflichtige auch die Absicht hat, aus seinem Betriebe einen Gewinn bzw. aus seiner Tätigkeit einen Überschuß der Einnahme über die Werbungskosten zu erzielen[54]). Fehlt eine solche Absicht bei dem Steuerpflichtigen, so handelt es sich bei seiner Tätigkeit oder seinem Betriebe nur um Liebhaberei. Die Einkünfte, die der Steuerpflichtige aus einer solchen Tätigkeit bezieht, sind, da sie unter keine der 7 Einkunftsarten fallen, steuerfrei. Andererseits können Verluste, die der Steuerpflichtige infolge der Liebhaberei erleidet, nicht von den übrigen Einkünften abgezogen werden. Die Unterscheidung der steuerpflichtigen Einkünfte von den Einkünften aus Liebhaberei ist hiernach für die Steuerpflicht sowohl in positiver als auch in negativer Hinsicht von Bedeutung. Trotzdem hat der Gesetzgeber davon Abstand genommen, Richtlinien für die Durchführung der Trennung aufzustellen, sondern er hat die Durchführung der Abgrenzung der Rechtsprechung und Rechtslehre überlassen. Wie in vielen andern Fällen, so war es auch hier der Reichsfinanzhof, der sich der Aufgabe angenommen und durch Aufstellung klarer Grundsätze Licht in die Materie gebracht hat. Diese Rechtsgrundsätze hat der Reichsfinanzhof in einer im Jahre 1934 amtlich veröffentlichten Entscheidung noch einmal zusammengefaßt und zum Teil auch berichtigt. Der Entscheidung, die wir im fol-

[52]) E 14, 117; E 35, 254 (259); RStBl. 1926, 191; 1930, 199, 380; 1931, 192; 1932, 388, 625, 1168.

[53]) Soweit allerdings die Trennung von Betriebs- und Privatvermögen in Frage steht, kommen wir hierauf im § 7 noch zurück, weil diese Trennung wegen der verschiedenen Einkünfteermittlung eine besondere Bedeutung für die Steuerpflicht hat.

[54]) RStBl. 1929, 217, 329; 1930, 364; 1931, 107; StuW. 1930, 240; E 35, 141 ff. JW 1936, 59.

genden wegen ihrer besonderen Bedeutung wiedergeben[55]), lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Ein Generaldirektor eines großen Industrieunternehmens bezog ein erhebliches Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben hatte er Bezüge aus sonstiger selbständiger Berufsarbeit sowie aus seinem Kapitalvermögen. Im Jahre 1917 bis 1918 erwarb er ein rund 8 800 Morgen großes Rittergut, zu dem auch ein umfangreicher Forst gehörte, zu dem Preise von 2 100 000.— RM. einschließlich des lebenden und toten Inventars und der sonstigen Vorräte. Seit der Festigung der Währung hat der Gutsbetrieb ständig mit Verlust abgeschlossen und zwar im Jahre 1925/26 mit 150 000.— RM., im Jahre 1926/27 mit 125 000.— RM., im Jahre 1927/28 mit 120 000.— RM. und im Jahre 1928/29 mit 54 000.— RM. Das Finanzamt hatte erstmalig im Jahre 1928 den Abzug des Verlustes mit der Begründung abgelehnt, daß es sich bei dem Rittergut um ein Luxusgut im Sinne der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs handele. Der Reichsfinanzhof, an den die Sache durch Rechtsbeschwerde gelangte, hat im Anschluß an ein Gutachten des deutschen Landwirtschaftsrates und des Reichsfinanzministers verschiedene Rechtsgrundsätze aufgestellt, von denen wir die wichtigsten im folgenden wiedergeben werden.

Nach dem Reichsfinanzhof unterscheidet sich die einkommensteuerlich bedeutsame Tätigkeit von der Liebhaberei allein durch das ernstliche Rechnen mit dem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag und das Streben nach einem wenn auch bescheidenen Einkommen. Es genügt also nicht, wenn das Streben bloß auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, sondern es muß vielmehr auf die Erzielung eines Gewinnes bei den 3 ersten Einkunftsarten und auf die Erzielung eines Einnahmeüberschusses bei den 4 letzten Einkunftsarten gerichtet sein[56]). Unerheblich für die Unterscheidung zwischen Erwerbs- und Liebhabereibetrieb ist dagegen nach Ansicht des Reichsfinanzhofs die ernstliche Ausübung des Berufs oder der Tätigkeit. Infolgedessen sind, wie der Reichsfinanzhof schon in andern Entscheidungen festgestellt hat, Einkünfte aus einer sportlichen Betätigung auch bei ernstlicher Ausübung als Liebhaberei anzusehen, wenn die Lebensbetätigung des Steuerpflichtigen auf einem ganz andern Gebiet liegt. Denn es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, daß der Steuerpflichtige zu seiner Tätigkeit bewogen worden ist, um durch sie einen Nutzen zu erzielen. Aus diesem Grunde hat der Reichsfinanzhof schon früher das Halten von Trabrennpferden bei einem Prokuristen [57]) und die Unterhaltung eines Gestütes[58]) oder eines Rennstalles[59]) bei einem Landwirt als Liebhaberei angesehen. Ebensowenig wie die ernstliche Ausübung des Berufs ist die subjektive Einstellung des Steuerpflichtigen für die Entscheidung, ob eine

[55]) E 35, 167 ff.
[56]) E 35, 184.
[57]) StuW. 1930, 240.
[58]) RStBl. 1929, 217.
[59]) RStBl. 1930, 364. Ebenso Becker StuW. 1928 Teil 1 Sp. 187 ff.

einkommensteuerlich bedeutsame Tätigkeit oder eine Liebhaberei vorliegt, von Bedeutung. Die Entscheidung richtet sich vielmehr grundsätzlich nach objektiven Gesichtspunkten[60]). Nur in bestimmten Grenzfällen kann die Willensrichtung des Steuerpflichtigen nach Ansicht des Reichsfinanzhofs von Bedeutung sein. Dieses ist nach dem Reichsfinanzhof der Fall bei einem wohlhabenden Steuerpflichtigen, der in landwirtschaftlich schöner Gegend einen kleinen Bauernbetrieb kauft, um dort seinen Erholungsaufenthalt zu verbringen. Hier wird regelmäßig anzunehmen sein, daß auch bei weiterer Bewirtschaftung des Bauerngutes in betriebswirtschaftlich nicht zu beanstandender Weise auf Grund der in Wirklichkeit vorhandenen Absicht des Besitzers der bisherige Betrieb in steuerlicher Beziehung nicht als landwirtschaftlicher Betrieb angesehen werden kann. Der Willenseinstellung des Steuerpflichtigen kann ferner Bedeutung zukommen in Fällen, wo Steuerpflichtige in der Nähe großer Städte kleineren Grundbesitz erworben haben und diesen intensiv durch Sonderkulturen (Obst- und Gemüsebau) bewirtschaften, gleichzeitig dort aber auch ihr Landhaus errichten. Auch hier kann unter Umständen die überwiegende Zweckbestimmung entscheidend sein. In allen übrigen Fällen wird jedoch der Frage die entscheidende Bedeutung beizumessen sein, ob sich die gesamten Maßnahmen des Steuerpflichtigen bei der Bewirtschaftung seines Gutes im Rahmen dessen halten, was die landwirtschaftliche oder betriebswirtschaftliche Lehre als wirtschaftlich vertretbar ansieht.

Diesen vom Reichsfinanzhof aufgestellten Rechtsgrundsätzen kann nur beigepflichtet werden. Sie müssen, obwohl sie in erster Linie auf die landwirtschaftlichen Betriebe zugeschnitten sind, entsprechend auch bei den übrigen Einkunftsarten zugrunde gelegt werden[61]). Man wird auch hier ebenso wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bei Entscheidung der Frage, ob ein Erwerbs- oder Liebhabereibetrieb vorliegt, nicht so sehr auf die subjektive Einstellung des Steuerpflichtigen abstellen können, sondern man wird die Entscheidung in erster Linie nach objektiven Gesichtspunkten zu treffen haben. Ausschlaggebend für die Steuerpflicht wird auch hier immer die Erwägung sein, lohnt es sich nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen einen solchen Betrieb zu erwerben und zu unterhalten oder nicht. Ist ersteres der Fall, so liegt, sofern auch die übrigen Voraussetzungen der betreffenden Einkunftsart gegeben sind, eine einkommensteuerlich bedeutsame Tätigkeit bzw. ein Erwerbsbetrieb vor, während es sich sonst um steuerfreie Einkünfte aus Liebhaberei handelt.

Diese Unterscheidung der Liebhaberei von den steuerpflichtigen Einkünften wirkt sich bei den einzelnen Einkunftsarten verschieden aus. Sie ist z. B. weniger praktisch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, da der Steuerpflichtige eine solche Betätigung in der

[60]) E 35, 184.
[61]) Ebenso der Reichsfinanzhof in JW. 1936, 59 für die Einkünfte aus Forstwirtschaft.

Regel nur ergreifen wird, wenn er die Absicht hat, Gewinn zu erzielen. Allerdings sind auch hier Fälle denkbar, in denen die Unterscheidung von Bedeutung werden kann. So wird man mit Becker[62]) eine Liebhaberei annehmen müssen, wenn ein älterer Anwalt seine Praxis nur noch im Interesse der Allgemeinheit ausübt und nicht mehr die Absicht hat, aus ihr sein Einkommen zu bestreiten. Der Anwalt braucht infolgedessen die aus seiner Anwaltstätigkeit erzielten Einkünfte nicht zu versteuern, während er andererseits die aus dieser Tätigkeit erlittenen Verluste von den übrigen Einkünften nicht abziehen kann.

Von untergeordneter Bedeutung ist weiterhin die Unterscheidung der Liebhaberei von den steuerpflichtigen Einkünften bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei den Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung dagegen ist sie schon des öfteren praktisch geworden und zwar insoweit, als es sich um den Mietwert der Wohnung im eigenen Haus handelt. Nach dem Reichsfinanzhof braucht nämlich der Mietwert der Wohnung im eigenen Haus, der gemäß § 21 Abs. 2 EStG. steuerpflichtig ist, nur versteuert zu werden, wenn das Gebäude nicht überwiegend der Liebhaberei dient. Ist dieses der Fall, so bleibt der Mietwert bei der Besteuerung außer Betracht. Dieses hat zur Folge, daß alle Aufwendungen und Verluste, die mit der Wohnung des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, von den übrigen Einkünften nicht abgezogen werden können. Eine Liebhaberei wird man mit dem Reichsfinanzhof annehmen müssen, wenn der Steuerpflichtige sein eigenes Heim so kostbar eingerichtet hat, daß bei einer gelegentlichen Vermietung ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielt werden könnte[63]).

Auch bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften kann die Unterscheidung zwischen den Einkünften aus Liebhaberei und den steuerpflichtigen Einkünften von Bedeutung werden. In Betracht kommen hier zwei Gruppen von Fällen. 1. Der Steuerpflichtige erwirbt und veräußert einzelne Gegenstände, die er nur der Liebhaberei wegen erworben hat, innerhalb der Spekulationsfrist. 2. Der Steuerpflichtige erwirbt und verkauft innerhalb der Spekulationsfrist den Liebhabereibetrieb selbst. Im ersten Falle wird man die Steuerpflicht für das geltende Einkommensteuergesetz stets bejahen müssen. Denn nach § 22 Ziff. 2 in Verbindung mit § 23 EStG. ist es für das Vorliegen von Spekulationsgeschäften ohne Bedeutung, auf Grund welcher Erwägungen der Steuerpflichtige zum Erwerb und zur Veräußerung des Gegenstandes bestimmt worden ist. Der Steuerpflichtige muß den erzielten Veräußerungsgewinn in jedem Falle versteuern, sofern nur Erwerb und Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist vorgenommen worden sind. Insbesondere kann der Steuerpflichtige nicht einwenden, daß er nicht die Absicht gehabt habe, zu spekulieren. Denn dieser Einwand ist unerheblich, da die vom Gesetzgeber aufgestellte Vermutung, daß ein Spekulationsgeschäft vorliegt, wenn

[62]) Becker § 41 Bem. 8 ff.
[63]) E. 23, 35.

Erwerb und Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist erfolgen, nicht widerlegt werden kann[64]), [65]).

Aus den gleichen Gründen könnte man mit Kaemmel-Bacciocco[66]) die Steuerpflicht auch im zweiten Falle also bei der Veräußerung des Liebhabereibetriebes bejahen. U. E. bestehen jedoch in diesem Falle gegen die Bejahung der Steuerpflicht erhebliche Bedenken. Vor allem darf hier nicht übersehen werden, daß im Gegensatz zu der Veräußerung eines einzelnen Gegenstandes die Veräußerung des Liebhabereibetriebes nur der Schlußstein einer bisher einkommensteuerlich unbedeutsamen Tätigkeit ist. Dieses wird äußerlich dadurch in die Erscheinung treten, daß der bei der Veräußerung des Betriebes erzielte Kaufpreis wegen der vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus unwirtschaftlichen Betriebsführung entsprechend gering sein wird und zwar wird dieses insbesondere dann zutreffen, wenn der Erwerber nicht den gleichen Interessen nachgeht wie der bisherige Besitzer und infolgedessen bei der Preisbemessung lediglich den objektiven Wert des Betriebes zugrunde legt. Die Folge davon wird sein, daß in der Regel der bei der Veräußerung erzielte Kaufpreis niedriger sein wird als der beim Erwerb gezahlte. Berücksichtigt man weiterhin noch, daß eine eventuelle Bejahung der Steuerpflicht notwendig zur Folge hat, daß die Verluste, die aus der Veräußerung eines Liebhabereibetriebes entstehen, bis zur Höhe der Spekulationsgewinne, die der Steuerpflichtige im gleichen Jahre aus andern Geschäften erzielt hat, gemäß § 23 Abs. 4 EStG. ausgeglichen werden können, so wird man wohl kaum die Steuerpflicht bejahen können, da das Ergebnis dem Willen des Gesetzgebers kaum entsprechen dürfte. Denn die bei Bejahung der Steuerpflicht evtl. mögliche Ausgleichung der Veräußerungsverluste läuft am Ende darauf hinaus, daß die beim Erwerb des Liebhabereibetriebes gemachten Aufwendungen, obwohl sie ein Teil der Lebenshaltungskosten sind[67]) oder ihnen zumindest einkommensteuerlich gleichgestellt werden müssen, entgegen § 12 Ziff. 1 EStG. in Höhe des Unterschiedes zwischen Erwerbs- und Veräußerungspreis, also in Höhe des Veräußerungsverlustes abzugsfähig wären, sofern nur der Steuerpflichtige im gleichen Jahre aus anderweitigen Geschäften Spekulationsgewinne erzielt hat. Es kann daher u. E. die Veräußerung eines Liebhabereibetriebes trotz der unwiderleglichen Vermutung des § 23 EStG. nicht als Spekulationsgeschäft angesehen werden. Vielmehr ist der durch die Veräußerung erzielte Gewinn steuerfrei, weil die Veräußerung des Liebhabereibetriebes, die wirtschaftlich betrachtet, nur der Ab-

[64]) Ebenso Kaemmel-Bacciocco § 23 Anm. 3, Bender § 6 KStG. § 23 EStG. Anm. 3 und Kennerknecht § 16 KStG. § 23 EStG. Anm. 12.

[65]) Nach § 42 EStG. 1925 war eine solche Widerlegung der Spekulationsabsicht möglich, sodaß Becker für das Einkommensteuergesetz 1925 mit Recht die Steuerfreiheit dieser Gewinne verneint hat. Becker § 41 Bem. 10.

[66]) § 23 Anm. 2.

[67]) So Reichsfinanzhof in RStBl. 1937, 392.

schluß der bisherigen Tätigkeit ist, einkommensteuerlich nicht anders als die bisherige Tätigkeit behandelt werden kann[68]).

Auch bei den Einkünften aus Leistungen spielt die Unterscheidung zwischen einkommensteuerlich bedeutsamer Tätigkeit und Liebhaberei eine Rolle und zwar insoweit, als hier die Frage zu untersuchen ist, ob die durch die Liebhaberei erzielten Einkünfte zumindest nach § 22 Ziff. 3 EStG. versteuert werden können. Diese Frage muß u. E. verneint werden. Denn ebenso wie bei den übrigen Einkunftsarten muß auch bei den Einkünften aus Leistungen angenommen werden, daß sie nicht schon dann steuerpflichtig sind, wenn der Steuerpflichtige als Entgelt seiner Betätigung eine Leistung erhält, sondern nur, wenn der Steuerpflichtige außerdem noch die Absicht hat, aus seiner Tätigkeit einen Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen[69]). Da es hieran aber im Falle der Liebhaberei fehlt, so kann eine Steuerpflicht auch aus dem Gesichtspunkt des § 22 Ziff. 3 EStG. nicht in Betracht kommen.

Zweiter Abschnitt.

Die Beziehungen zwischen den Ermittlungsarten der Einkünfte und den steuerfreien Vermögensvermehrungen.

§ 6.

Die verschiedenen Arten der Einkünfteermittlung und ihre Bedeutung für die steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Das geltende Einkommensteuergesetz kennt 2 Hauptarten der Einkünfteermittlung[70]): 1. Die Ermittlung der Einkünfte nach dem Gewinn für die 3 ersten Einkunftsarten und 2. die Ermittlung der Einkünfte nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten für die 4 letzten Einkunftsarten. Die Ermittlung der Einkünfte nach dem Gewinn erfolgt gemäß § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG. in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG. dadurch, daß das Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen am Schlusse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verglichen und der Unterschiedsbetrag errechnet wird. Dieser Betrag ist, vermehrt um den Wert der Einnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, der zu versteuernde Gewinn. Bei dem Vermögensvergleich muß jedoch nach ausdrücklicher Bestimmung des § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz bleiben. Dieser kann bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt

[68]) Im Ergebnis zustimmend Becker § 41 Bem. 8 ff.
[69]) Der gleichen Ansicht ist Becker § 41 Bem. 8 ff.
[70]) Im geltenden Einkommensteuergesetz ist es nicht mehr zutreffend, die Bezeichnung „Einkommensermittlung" für die Ermittlung der Einkünfte zu verwenden, da der Gesetzgeber unter Einkommen nur den Gesamtbetrag der Einkünfte versteht.

werden, wenn der Steuerpflichtige nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet ist, denn in diesem Falle wird der Gewinn nach § 5 EStG. unter Berücksichtigung des ganzen Betriebsvermögens ermittelt.

Im Gegensatz zu den 3 ersten Einkunftsarten findet bei den 4 letzten Einkunftsarten zur Ermittlung der Einkünfte ein Vermögensvergleich nicht statt. Vielmehr werden hier die Einkünfte gemäß § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG. durch den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten bestimmt. Diese verschiedene Behandlung der Einkunftsarten ist, wie aus den Motiven zum Einkommensteuergesetz 1925 hervorgeht[71]), darauf zurückzuführen, daß nur bei den 3 ersten Einkunftsarten ein Betriebsvermögen, welches in der Regel Wertschwankungen unterliegt, vorhanden ist. Der Kaufmann oder Landwirt muß, wie in den Motiven mit Recht hervorgehoben ist, stets damit rechnen, daß die Waren und Vermögenswerte, die er besitzt, im Werte steigen oder fallen können, während der Arbeiter oder Vermieter mit solchen Wertschwankungen in der Regel nicht zu rechnen braucht. Daß der Gesichtspunkt der Wertänderung den Gesetzgeber bei der Einordnung der Einkunftsarten entscheidend beeinflußt hat, geht besonders deutlich aus § 4 Abs. 2 EStG. hervor. Hiernach findet auch bei den 3 ersten Einkunftsarten ein Vermögensvergleich zur Ermittlung des Gewinnes nicht statt, wenn das Betriebsvermögen am Schlusse des Wirtschaftsjahres von dem Betriebsvermögen am Schlusse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Regel nicht wesentlich abweicht. Als Gewinn kann — nicht muß — in diesem Falle ähnlich wie bei den 4 letzten Einkunftsarten der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden.

Neben diesen beiden Hauptarten der Einkünfteermittlung gibt es noch andere, die aber von weniger großer Bedeutung sind. So werden z. B. die Gewinne, die aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen erzielt werden, durch den Betrag bestimmt, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. § 17 Abs. 2 EStG. 1934 (§ 30 Abs. 3 EStG. 1925). Ein Vergleich des Betriebsvermögens kann bei diesen Gewinnen schon deshalb nicht vorgenommen werden, weil es hier an einem solchen Vermögen fehlt. Eine Besonderheit besteht weiterhin für die Gewinne, die bei der Veräußerung oder der Aufgabe eines Betriebes erzielt werden. Hier kann das Betriebsvermögen am Schlusse zweier Wirtschaftsjahre nicht verglichen werden, da durch die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes das Betriebsvermögen in das Eigentum eines andern übergeht oder aufgelöst wird. Infolgedessen werden hier die Gewinne durch den Betrag bestimmt, um den der Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungskosten den zuletzt angesetzten Wert des Betriebsvermögens übersteigt[72]).

---

[71]) Begründung zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1925 Reichstagsdrucksache Nr. 795.

[72]) S. §§ 14, Abs. 1, 16 Abs. 2, 18 Abs. 3 EStG.

In ähnlicher Weise wie bei den wesentlichen Beteiligungen bestimmt der Gesetzgeber den Gewinn bei den Spekulationsgeschäften. Hier ist als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen[73]).

Diese verschiedene Ermittlung der Einkünfte — wir gehen im folgenden grundsätzlich nur auf die beiden Hauptarten ein — ist für die Steuerpflicht bzw. für die Steuerfreiheit der Einkünfte von größter Bedeutung. Denn steuerfreie Vermögensvermehrungen können bei den 3 ersten Einkunftsarten, da die Einkünfte hier durch einen Vermögensvergleich ermittelt werden und der gesamte Vermögensunterschied versteuert wird, zwangsläufig nur in beschränktem Umfange auftreten, während sie bei den 4 letzten Einkunftsarten, bei denen zur Ermittlung der Einkünfte ein Vermögensvergleich nicht vorgenommen wird, recht häufig sein können. Ein Vergleich über die Steuerpflicht der Einkünfte ergibt, daß zwischen den beiden Gruppen von Einkunftsarten ganz erhebliche Unterschiede bestehen, von denen wir die wichtigsten im folgenden darstellen werden.

1. Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern sind bei den 3 ersten Einkunftsarten, vorausgesetzt, daß die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören und der Gewinn durch einen Bestandsvergleich zu ermitteln ist, im Falle der Realisierung stets steuerpflichtig, während sie bei den 4 letzten Einkunftsarten steuerfrei sind. Hierbei ist es für die Steuerpflicht bzw. für die Steuerfreiheit ohne Bedeutung, worauf die Wertsteigerungen zurückzuführen sind; sie sind, gleichgültig, ob sie auf Konjunkturschwankungen, Wertveränderungen, auf einer Inflation oder Handlungen Dritter beruhen, bei den 3 ersten Einkunftsarten im Falle der Realisierung stets steuerpflichtig und bei den 4 letzten Einkunftsarten stets steuerfrei. So muß z.. B. ein Steuerpflichtiger, dessen Haus durch die Grundstücksknappheit oder durch andere Umstände wie z. B. durch die Verlegung der Straßenbahnlinie oder Eisenbahn, im Werte steigt, die Wertsteigerung im Falle der Realisierung in voller Höhe versteuern, wenn das Gebäude zum Betriebsvermögen gehört und die Einkünfte gemäß § 4 Abs. 1 EStG. oder § 5 Abs. 1 EStG. durch einen Bestandsvergleich zu ermitteln sind[74]). Denn *durch die Wertsteigerung des Hauses* wird, da dieses zum Betriebe gehört, das Betriebsvermögen vermehrt und damit der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG. erhöht. Allerdings tritt die Steuerpflicht erst dann ein, wenn die Wertsteigerung realisiert worden ist. Dieses ist z. B. der Fall, wenn das Haus veräußert wird. Gehört das Haus dagegen nicht zum Betriebsvermögen, so ist die Vermögensvermehrung, da sie unter keine der 4 letzten Ein-

[73]) Der einzige Unterschied besteht darin, daß bei den wesentlichen Beteiligungen nicht die Werbungskosten, sondern die Veräußerungskosten vom Veräußerungserlös abzusetzen sind.

[74]) Die Steuerpflicht tritt allerdings nur für die Wertsteigerung des Gebäudes ein, falls der Gewinn nicht nach § 5 EStG., sondern nach § 4 Abs. 1 EStG. ermittelt wird.

kunftsarten fällt, steuerfrei und zwar auch dann, wenn die Wertsteigerung realisiert worden ist. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die hier allein in Betracht kommen, liegen nämlich nicht vor, weil bei dieser Einkunftsart nur der Miet- oder Pachtertrag versteuert wird. Die Wertsteigerung wäre dagegen steuerpflichtig, wenn die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung nicht nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten, sondern ebenso wie die Einkünfte der 3 ersten Einkunftsarten nach dem Gewinn zu ermitteln wären. Daß eine solche Ermittlung der Einkünfte auch bei den 4 letzten Einkunftsarten möglich ist, dafür gibt der Gesetzgeber selbst ein Beispiel. Nach § 19 der 1. DVDKStG. gelten alle Einkünfte bei den körperschaftssteuerpflichtigen Personen, sofern diese zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sind, als gewerbliche. Die Einkünfte müssen infolgedessen, auch wenn sie begrifflich nur unter eine der 4 letzten Einkunftsarten fallen, nach dem Gewinn ermittelt werden. Dieses hat zur Folge, daß Wertsteigerungen im Falle der Realisierung bei den 4 letzten Einkunftsarten ebenso wie bei den 3 ersten Einkunftsarten den steuerpflichtigen Gewinn berühren. So muß z.. B. eine Grundstücks G.m.b.H., deren alleinige Tätigkeit in der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken besteht, ebenso wie eine gewerbetreibende Aktiengesellschaft nicht nur die Erträge aus der Vermietung und Verpachtung versteuern, sondern außerdem alle realisierten Wertsteigerungen[75]), [76]).

Der Grundsatz, daß realisierte Wertsteigerungen bei den 4 letzten Einkunftsarten im Gegensatz zu den 3 ersten Einkunftsarten stets steuerfrei sind, gilt auch für die Wertsteigerungen von steuerpflichtigen Einnahmen, vorausgesetzt, daß die Wertsteigerung erst nach dem Zufließen der Einnahmen eingetreten ist. So braucht z. B. ein Arbeiter, der als Arbeitslohn statt Bargeld Aktien erhält, nur den Wert der Aktien versteuern, den diese im Augenblick des Zufließens hatten. Eine nach dem Erwerb der Aktien eintretende Wertsteigerung braucht er nicht zu versteuern. Denn aus § 8 EStG. in Verbindung mit § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG. folgt, daß bei den 4 letzten Einkunftsarten nur der Wert der Einnahmen der Besteuerung zugrunde zu legen ist, den diese im Augenblick des Zufließens gehabt haben. Bei den 3 ersten Einkunftsarten sind dagegen Wertsteigerungen von steuerpflichtigen Betriebseinnahmen, vorausgesetzt, daß der Gewinn durch einen Bestandsvergleich zu ermitteln ist, im Falle der Realisierung steuerpflichtig; denn die Vermögensvermehrung erhöht, da die Wirtschaftsgüter nach dem Zufließen zum Betriebsvermögen gehören, den zu versteuernden Gewinn. Wird dagegen der Gewinn nicht durch einen

---

[75]) § 4 Abs. 1 S. 5 EStG., nach dem Wertsteigerungen des zum Anlagevermögen gehörigen Grund und Bodens steuerfrei sind, kommt im Falle des § 19 DVDKStG. nicht zur Anwendung; denn der Gewinn muß stets nach § 5 EStG. ermittelt werden, weil die Steuerpflichtigen zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sind.

[76]) Näheres s. § 12 ff.

Bestandsvergleich ermittelt, so sind auch bei den 3 ersten Einkunftsarten alle nach dem Zufließen der Einnahmen eingetretenen Wertsteigerungen steuerfrei und zwar auch dann, wenn die Wertsteigerungen bei den zu versteuernden Einnahmen selbst eingetreten sind. So sind, wie der Reichsfinanzhof mit Recht entschieden hat, bei der Veräußerung eines Betriebes Wertsteigerungen, die nach dem Zufließen des Veräußerungsgewinnes eintreten, steuerfrei, auch wenn sie realisiert worden sind[77]). Das gleiche wird man bei nachträglichen Wertsteigerungen von Gewinnen anzunehmen haben, die durch die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen erzielt worden sind.

Eine weitere Folge der verschiedenen Einkünfteermittlung ist, daß Spielgewinne[78]), Lotteriegewinne[79]), Rennwettgewinne[80]), Fundgewinne und ähnliche Zufallsgewinne bei den 4 letzten Einkunftsarten stets steuerfrei sind, während sie bei den 3 ersten Einkunftsarten steuerpflichtig sind, sofern sie zu den Betriebseinnahmen gehören. So muß z. B. ein Kaufmann, der auf mehrere nicht verkaufte Lagerlose erhebliche Geldbeträge gewinnt, den Gewinn in vollem Umfange versteuern, obwohl dieser nur zufälliger Art ist, denn der Gewinn gehört, da er mit dem Betriebe in unmittelbarem Zusammenhange steht, zu den Betriebseinnahmen[81]). Ein Arbeiter dagegen oder jemand, der nur von der Vermietung oder Verpachtung seines Hauses lebt oder nur Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht, braucht diesen Gewinn nicht zu versteuern, denn der Gewinn fällt bei ihm unter keine der im § 2 Abs. 3 EStG. aufgezählten Einkunftsarten. Einkünfte aus Leistungen, die hier allein in Betracht kommen, scheiden schon deshalb aus, weil nach dem Reichsfinanzhof nur solche Leistungen zu versteuern sind, bei denen die Leistung das Entgelt einer Betätigung ist[82]). Bei den Zufallsgewinnen ist dieses aber grundsätzlich nicht der Fall, da sie, wie der Name schon sagt, auf einen Zufall und nicht auf eine Betätigung des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind.

Die verschiedene Ermittlung der Einkünfte hat ferner zur Folge, daß Veräußerungsgewinne bei den 3 ersten Einkunftsarten stets steuerpflichtig sind, während sie bei den 4 letzten Einkunftsarten grundsätzlich steuerfrei sind. Die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne besteht bei den 3 ersten Einkunftsarten auch dann, wenn der Gewinn nicht gemäß § 4 Abs. 1 EStG. bzw. § 5 Abs. 1 EStG. durch einen Bestandsvergleich, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG. durch den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zu ermitteln ist. Denn die aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern erzielten Gewinne sind, falls die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören, durchweg Betriebseinnahmen. Bei den 4 letzten Einkunftsarten dagegen sind Veräußerungsgewinne nur steuer-

[77]) StuW. 1929, 170; 1933, 30; 657; RStBl. 1934, 406.
[78]) RStBl. 1928, 181.
[79]) E. 21, 224; RStBl. 1930, 753; 754.
[80]) E. 21, 244.
[81]) E. 21, 224; RStBl. 1930, 753; 1930, 754.
[82]) RStBl. 1928, 181.

pflichtig, wenn die besonderen Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäftes vorliegen oder wenn es sich um die Veräußerung der zu versteuernden, aber noch nicht zugeflossenen Einnahmen handelt. Die Steuerpflicht ergibt sich im ersten Falle aus § 23 EStG. und im letzten Falle aus § 21 Abs. 1 Ziff. 4 EStG., soweit die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- oder Pachtzinsforderungen in Betracht kommen, und aus § 24 Ziff. 1 EStG., soweit es sich um die übrigen Einkunftsarten handelt. So braucht nach dem Gesetz ein Vermieter, der sein Miethaus samt den rückständigen Mietzinsen veräußert, nur die Einkünfte, die er aus der Veräußerung der Mietzinsforderungen einschließlich des hierbei erzielten Veräußerungsgewinnes gemäß § 21 Abs. 2 Ziff. 4 zu versteuern, während der Gewinn, der auf die Veräußerung des Gebäudes entfällt, grundsätzlich steuerfrei ist[83]). Steuerpflichtig ist dieser Gewinn nur, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung nicht mehr als 2 Jahre beträgt und wenn der Gewinn den Betrag von RM. 1000.— übersteigt. Gehört das Miethaus dagegen zum Betriebsvermögen, sind die Einkünfte mit andern Worten nach dem Gewinn zu ermitteln, so muß der aus der Veräußerung des Gebäudes[84]) erzielte Gewinn auch dann versteuert werden, wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes nicht vorliegen, denn der Veräußerungserlös stellt eine Betriebseinnahme dar, durch die das Betriebsvermögen vermehrt wird.

Der Grundsatz, daß Veräußerungsgewinne infolge der verschiedenen Ermittlung der Einkünfte bei den 3 ersten Einkunftsarten stets steuerpflichtig und bei den 4 letzten Einkunftsarten grundsätzlich steuerfrei sind, gilt auch für die aus der Veräußerung der Einnahmequellen erzielten Gewinne. Diese Gewinne sind, wie in den §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG. ausdrücklich angeordnet ist, bei den 3 ersten Einkunftsarten steuerpflichtig und zwar unbeschränkt, soweit es sich um die Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt und im übrigen nur, falls der Gewinn den Betrag von RM. 10000.— übersteigt[85]). Bei den 4 letzten Einkunftsarten dagegen sind die Gewinne mangels einer gesetzlichen Vorschrift grundsätzlich stets steuerfrei. Infolgedessen muß z. B. ein Kaufmann, der seinen Gewerbebetrieb veräußert, den aus der Veräußerung seiner Einnahmequelle erzielten Gewinn, sofern dieser RM. 10000.— übersteigt, in voller Höhe versteuern, während ein Privatmann, also ein Nichtkaufmann, Nichtlandwirt und Nichtselbständigberufstätiger den aus der Veräußerung seines Miethauses oder seines Kapitalvermögens erzielten Gewinn mangels einer gesetzlichen Vorschrift nicht zu versteuern braucht. Diese Verschiedenheit zwischen den beiden Gruppen von Einkunftsarten ist nicht etwa eine Folge davon, daß der

[83]) S. hierzu Kaemmel-Baccioceo § 21 Anm. 6.

[84]) Der aus der Veräußerung des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens erzielte Gewinn ist im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 EStG. (nicht § 5 EStG.) kraft besonderer Vorschrift steuerfrei. Näheres s. im nächsten Paragraphen.

[85]) S. § 18 Abs. 3 im Gegensatz zu §§ 16 Abs. 4, 14 Abs. 2 EStG.

Gesetzgeber die Steuerpflicht der aus der Veräußerung der Einnahmequelle erzielten Gewinne bei den 3 ersten Einkunftsarten durch die §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG. besonders begründet hat; denn die Steuerpflicht folgt schon bei diesen Einkunftsarten, wie der Reichsfinanzhof mit Recht annimmt[86]), aus dem Gewinnbegriff, da bei der Veräußerung des Betriebes im Grunde genommen hauptsächlich nur die Vermehrungen des Betriebsvermögens versteuert werden, die bisher gemäß § 6 EStG. noch nicht versteuert werden konnten, weil sie noch nicht realisiert waren.

Der Grundsatz, daß Gewinne aus der Veräußerung von Einnahmequellen bei den 4 letzten Einkunftsarten grundsätzlich steuerfrei sind, gilt jedoch nicht, wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes vorliegen oder wenn sich der Veräußerungserlös als eine Entschädigung von entgangenen oder entgehenden steuerpflichtigen Einnahmen darstellt. Das erstere ist z. B. der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger sein Miethaus innerhalb eines Zeitraums von 2 Jahren nach der Anschaffung oder sein Kapitalvermögen, aus dem er Zinsen erhält, innerhalb eines Zeitraums von 1 Jahr nach der Anschaffung veräußert; denn in beiden Fällen muß der Steuerpflichtige den erzielten Gewinn nach § 22 Ziff. 2 in Verbindung mit § 23 Ziff. 1a und 1b EStG. versteuern, sofern dieser allein oder zusammen mit den übrigen im gleichen Kalenderjahr erzielten Spekulationsgewinnen den Betrag von RM. 1000.— übersteigt.

Im wesentlichen das gleiche gilt für die aus der Aufgabe der Einnahmequelle herrührenden Einkünfte. Diese sind bei den 3 ersten Einkunftsarten nach ausdrücklicher Vorschrift des Gesetzgebers[87]) stets steuerpflichtig, während sie bei den 4 letzten Einkunftsarten grundsätzlich steuerfrei sind. Eine Steuerpflicht kann bei diesen Einkunftsarten nur in Betracht kommen, wenn sich die aus der Aufgabe der Einnahmequelle erzielten Gewinne als Surrogate[88]) von steuerpflichtigen Einnahmen darstellen. Dieses wird man z. B. anzunehmen haben, wenn ein Arbeiter zu Gunsten eines Dritten oder auf Drängen seines Arbeitgebers hin seine Stellung vorzeitig aufgibt und dafür eine Vergütung erhält. Im letzteren Falle ist allerdings die Entschädigung ausnahmsweise steuerfrei, wenn sie auf Grund des Gesetzes zur Ordnung der nationalen Arbeit gewährt worden ist. (Siehe § 3 Ziff. 7 EStG.)

§ 7.

Die Notwendigkeit der Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen als Folge der verschiedenen Einkünfteermittlung und die Bedeutung dieser Abgrenzung für die Steuerpflicht bei den verschiedenen Gruppen von Wirtschaftsgütern.

---

[86]) RStBl. 1930, 196; 1932, 463; 624. Die Gewinne aus der Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind bis 1938 von der Besteuerung zum Teil ausgenommen. S. § 16 DVDEStK.

[87]) S. §§ 14 Abs. 1, 16 Abs. 3, 18 Abs. 3 EStG.

[88]) Surrogate sind Entschädigungen von entgangenen oder entgehenden Einnahmen.

Die große Bedeutung, die die verschiedene Ermittlung der Einkünfte für die Steuerpflicht hat, macht es notwendig, das Betriebsvermögen vom Privatvermögen abzugrenzen. Die Steuerpflicht kann nämlich, je nachdem, ob die Wirtschaftsgüter zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören, wesentlich verschieden sein. Gehören die Wirtschaftsgüter zum Privatvermögen, so sind nur bestimmte vom Gesetzgeber aufgezählte Einkünfte steuerpflichtig und zwar sind dieses in der Regel, von den Spekulationsgewinnen abgesehen[89]), die Erträgnisse einer Tätigkeit wie z. B. die Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit und aus Leistungen oder die Erträgnisse eines Vermögens wie beispielsweise die Früchte des Kapitalvermögens oder die Erträgnisse von Miet- und Pachtgrundstücken. Nicht steuerpflichtig sind dagegen innerhalb des Privatvermögens Änderungen im Vermögen. Infolgedessen gewinnt hier der Gegensatz zwischen Vermögen und Einkommen besondere Bedeutung. Gehören die Wirtschaftsgüter dagegen zum Betriebsvermögen, so verschwindet dieser Gegensatz fast ganz, da bei den 3 ersten Einkunftsarten infolge der Einkünfteermittlung nach dem Gewinn grundsätzlich[90]) der gesamte innerhalb des Betriebsvermögens eingetretene Vermögensunterschied versteuert wird.

Die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen erweist sich mit Rücksicht auf die verschiedene Einkünfteermittlung weiterhin auch bei den Einkünften als notwendig, die stets zu einer der 3 ersten Einkunftsarten gehören können, gleichviel, ob die Wirtschaftsgüter Bestandteile des Betriebsvermögens oder Privatvermögens sind. Dieses kann der Fall sein bei den Veräußerungsgewinnen aus wesentlichen Beteiligungen. Diese müssen nämlich nicht nur, wenn die Beteiligungen zum Betriebsvermögen gehören, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert werden, sondern auch dann, wenn die Beteiligungen Bestandteile des Privatvermögens sind und zwar unter den Voraussetzungen des § 17 EStG. Gleichwohl ist auch hier die Unterscheidung, ob die Beteiligungen zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören, infolge der verschiedenen Einkünfteermittlung für die Steuerpflicht von Bedeutung. Denn gehören die Beteiligungen zum Betriebsvermögen, so sind die aus ihrer Veräußerung erzielten Gewinne in voller Höhe und ohne Rücksicht darauf, ob die Voraussetzungen des § 17 EStG. gegeben sind, zu versteuern[91]), da durch sie der nach § 4 Abs. 1 EStG. oder § 5 Abs. 1 EStG. zu ermittelnde Gewinn erhöht wird. Gehören dagegen die Beteiligungen zum Privatvermögen, so sind die Veräußerungsgewinne abgesehen von den Fällen, in denen die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes gegeben sind, nur dann steuer-

---

[89]) Als eine weitere Ausnahme könnte man die wiederkehrenden Bezüge anführen, weil hier die Steuerpflicht lediglich mit Rücksicht auf die besondere Form erfolgt. Näheres s. § 15.

[90]) Über die Ausnahmen s. § 8.

[91]) Ebenso der Reichsfinanzhof in E. 24, 267 für das Einkommensteuergesetz 1925 und in E. 38, 276 für das EStG. 1934. Der gleichen Ansicht Kennerknecht § 16 KStG. § 17 EStG. Anm. 2 und Kaemmel-Baccioceo § 17 Anm. 2.

pflichtig, wenn es sich 1. um eine wesentliche Beteiligung handelt, wenn 2. der veräußerte Anteil 1 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft übersteigt[92]), und wenn 3. der Veräußerungsgewinn den dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entsprechenden Teil von RM. 10 000.— übersteigt.

Im wesentlichen das gleiche wie für die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen gilt für die Steuerpflicht der Liquidationsraten. Auch hier ist für die Steuerpflicht wegen der verschiedenen Einkünfteermittlung von Bedeutung, ob die Beteiligung, auf Grund deren die Liquidationsraten ausgeschüttet werden, Bestandteile des Betriebs- oder Privatvermögens sind. Gehört nämlich die Beteiligung zum Betriebsvermögen, so sind die Ausschüttungen gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG. in jeder Höhe steuerpflichtig[93]). Ist dieses nicht der Fall, ist also die Beteiligung Bestandteil des Privatvermögens, so gehören zwar die Einkünfte gemäß der ausdrücklichen Vorschrift des § 18 Abs. 2 DVOEStK. unter den dort genannten Voraussetzungen zu den gewerblichen, sie sind aber, da die Liquidation vom Gesetzgeber der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gleichgestellt worden ist, nur dann steuerpflichtig, wenn die Beteiligung, auf Grund deren die Liquidationsraten ausgeschüttet werden, 25 Prozent des Grund- oder Stammkapitals übersteigt[94]). Der 1. Senat des Reichsfinanzhofs hat allerdings früher angenommen, daß die Liquidationsraten, auch wenn die Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen gehört, in voller Höhe steuerpflichtig sind und zwar als Einkünfte aus Kapitalvermögen[95]). Er hat diese Ansicht aber neuerdings aufgegeben mit Rücksicht auf den klaren Wortlaut des § 18 Abs. 2 DVOEStG. und infolgedessen die Liquidationsraten nur dann für steuerpflichtig erklärt, wenn entweder ein Spekulationsgeschäft vorliegt oder wenn es sich um eine wesentliche Beteiligung handelt[96]).

Was die Bedeutung der Abgrenzung des Betriebs- vom Privatvermögen im einzelnen angeht, so bestehen hier bei den verschiedenen Gruppen von Wirtschaftsgütern[97]) insofern Unterschiede, als der Steuerpflichtige bei bestimmten Wirtschaftsgütern bestimmen kann, ob sie zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören, während er bei anderen Wirtschaftsgütern eine solche Möglichkeit nicht besitzt. So gehören die unbedingten Betriebsgegenstände — das sind alle Wirtschaftsgüter, die dem

---

[92]) Früher 2 Proz. s. § 30 Abs. 3 S. 3 EStG. 1925.

[93]) So Reichsfinanzhof in RStBl. 1931, 813; 1935, 967, 1335; StuW. 1935, 33 und Kennerknecht § 16 KStG., § 20 EStG. Anm. 17 sowie Kaemmel-Bacciocco § 20 Anm. 4b.

[94]) So schon für das EStG. 1925 der 6. Senat des Reichsfinanzhofs in RStBl. 1931, 813; 1935, 967, 1335; StuW. 1935, 33 u. Rogge in DStZ. 1935, 911 ff.

[95]) RStBl. 1935, 943.

[96]) E. 39, 354 (356).

[97]) Näheres über die Einteilung der Wirtschaftsgüter: s. Bühler „Bilanz und Steuer" S. 130 (132) Blümich § 5 Anm. 2 ff. 2 Aufl. und Reichsfinanzhof in RStBl. 1931, 736; 1934, 404; 1935, 1495.

Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind — in allen Fällen zum Betriebsvermögen ohne Rücksicht darauf, ob der Steuerpflichtige sie als Bestandteile des Betriebs- oder Privatvermögens ausgewiesen hat[98]). Infolgedessen sind hier alle Wertsteigerungen im Falle der Realisierung und sämtliche Veräußerungsgewinne steuerpflichtig[99]) und zwar selbst dann, wenn der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter als Bestandteile des Privatvermögens verbucht hat, denn diese Wirtschaftsgüter gehören, wie schon hervorgehoben, trotz des entgegenstehenden Willens des Steuerpflichtigen stets zum Betriebsvermögen. So muß beispielsweise ein gewerbsmäßiger Börsenspekulant die aus der Veräußerung von Wertpapieren erzielten Gewinne, mit denen er gewöhnlich zu handeln pflegt, ebenso versteuern[100]) wie ein Antiquitätenhändler, der auf Grund seiner geschäftlichen Erfahrungen und Beziehungen ein Meisterwerk billig kauft und mit hohem Gewinn weiterveräußert[101]). Denn die aus der Veräußerung der Wertpapiere und des Kunstgemäldes erzielten Gewinne hängen derart eng mit dem Betrieb zusammen, daß sie vom Betriebe nicht getrennt werden können und zwar auch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter buchmäßig als Bestandteile des Privatvermögens behandelt hat.

Im wesentlichen das gleiche wie für die unbedingten Betriebsgegenstände nur mit umgekehrten Vorzeichen gilt für die betriebsfremden Wirtschaftsgüter; denn auch bei ihnen besitzt der Steuerpflichtige keine Möglichkeit, auf die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebs- oder Privatvermögen bestimmend einzuwirken, da diese Gegenstände stets zum Privatvermögen gehören. Infolgedessen sind bei diesen Wirtschaftsgütern sämtliche Wertsteigerungen und zwar auch im Falle der Realisierung, sowie alle Veräußerungsgewinne mit Ausnahme der Spekulationsgewinne umgekehrt wie bei den unbedingten Betriebsgegenständen steuerfrei. Für die Steuerpflicht ist es auch hier gleichgültig, ob der Steuerpflichtige die Gegenstände als Bestandteile des Betriebs- oder Privatvermögens ausgewiesen hat. Betriebsfremde Gegenstände sind beispielsweise sämtliche Wirtschaftsgüter, die ausschließlich der privaten Lebenshaltung dienen, wie Haushaltsgegenstände, Luxuswagen, Jagdhäuser, Segeljachten sowie alle Gegenstände, die aus Geschäften stammen, die dem betreffenden Beruf oder Gewerbe des Steuerpflichtigen fremd sind. Dieses ist zum Beispiel

---

[98]) Zu diesen Wirtschaftsgütern gehören bei Gewerbetreibenden Fabrikgebäude, Maschinen, Warenforderungen, bei Landwirten Acker, Wiesen, Viehherden, landwirtschaftliche Geräte, s. RStBl. 1934, 404.

[99]) Es sei denn, daß sich die Veräußerung einkommensteuerlich als Entnahme darstellt. Dieses ist der Fall bei einem Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand einem nahen Verwandten weit unter Wert veräußert. Hier muß gemäß S. 634 § 6 Ziff. 4 EStG. der Teilwert dieses Gegenstandes dem Gewinn hinzugerechnet werden.

[100]) Anders allerdings, wenn der Steuerpflichtige nicht gewöhnlich mit den veräußerten Wertpapieren zu handeln pflegt. Hier können die Wertpapiere zum Betriebsvermögen gehören, sie müssen es aber nicht. S. Reichsfinanzhof in StuW. 1931, 86 und Bühler „Bilanz und Steuer" S. 136.

[101]) Beispiel von Becker. S. Becker Bem. 61 ff. zu § 19–21.

nach dem Reichsfinanzhof der Fall bei allen Wirtschaftsgütern, die einem Anwalt aus einer Bürgschaftsübernahme, aus der Ausführung eines Spekulationsgeschäftes, aus einem Darlehn oder aus ähnlichen Geldgeschäften zugeflossen sind; denn Geldgeschäfte sind, wie der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung mit Recht annimmt[102]), dem Anwaltsberuf grundsätzlich fremd[103]). Aus dieser Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs darf aber nicht geschlossen werden, daß sämtliche Wertpapiere bei einem Anwalt zum Privatvermögen gehören und daß infolgedessen auch alle realisierten Wertsteigerungen steuerfrei sind. Vielmehr tritt die Steuerpflicht der Wertsteigerungen nur dann ein, wenn die Wertpapiere aus spekulativen Geldgeschäften herrühren. Erhält dagegen der Anwalt als Entgelt für seine anwaltliche Tätigkeit Wertpapiere, so gehören diese bis zur Verwertung zu seinem Betriebsvermögen. Der aus der Veräußerung der Wertpapiere erzielte Gewinn muß daher versteuert werden und zwar auch dann, wenn ein Spekulationsgeschäft nicht vorliegt[104]).

Umgekehrt wie bei den betriebsfremden Wirtschaftsgütern und den unbedingten Betriebsgegenständen ist die Sachlage bei den Wirtschaftsgütern, die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören. Diese Wirtschaftsgüter gehören nämlich nicht schon auf Grund ihrer Beschaffenheit zum Betriebsvermögen, sondern erst, wenn der Steuerpflichtige sie zu Bestandteilen des Betriebsvermögens gemacht hat oder wenn er, wie § 588 Abs. 2 BGB. treffend formuliert, die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen einverleibt hat. Infolgedessen hängt hier die Steuerpflicht der realisierten Wertsteigerungen sowie der Veräußerungsgewinne in erster Linie davon ab, ob der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter als zum Betriebsvermögen gehörig oder zum Privatvermögen gehörig ausgewiesen hat. Selbstverständlich kann der Steuerpflichtige nicht, wenn es ihm günstig erscheint, die Wirtschaftsgüter einmal als Bestandteile des Betriebsvermögens und das andere Mal als Bestandteile des Privatvermögens behandeln[105]). Vielmehr muß er seinen Willen von vornherein, insbesondere durch die Buchführung, zweifelsfrei zu erkennen gegeben haben[106]), da andernfalls das Finanzamt in zweifelhaften Fällen genötigt ist, den für den Steuerpflichtigen ungünstigen Fall der Besteuerung zugrunde zu legen.

Zu den Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens gehören sämtliche Gegenstände, bei denen nicht schon aus ihrer Beschaffenheit und

[102]) E. 27, 184. StuW. 1935, 330a; JW. 1935, 2449; E. 37, 284. S. ferner Müller, Die Einkommensteuer der Rechtsanwalte und Notare" JW. 1936, 364 ff.

[103]) Das gleiche gilt nach dem Reichsfinanzhof für Geldgeschäfte bei nichtbuchführenden Landwirten. S. E. 37, 19.

[104]) JW. 1934, 2427.

[105]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1931, 110.

[106]) Dieses wird man insbesondere bei den Wirtschaftsgütern verlangen müssen, die aus betriebsfremden Einnahmen stammen, wie dies bei den unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art der Fall sein kann, denn diese gehören auch dann zum Betriebsvermögen, wenn sie der Steuerpflichtige dem Betriebsvermögen einverleibt hat.

der besonderen Art des Betriebes entnommen werden kann[107]), daß sie zum Betriebsvermögen gehören können. Dieses ist beispielsweise der Fall bei Geld, Bankguthaben und Kraftwagen[108]). Zu beachten ist, daß gewillkürtes Betriebsvermögen, wie Blümich mit Recht feststellt[109]), häufiger nur bei den Steuerpflichtigen vorkommen kann, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sind. Denn diese haben durch ihre Buchführung die Möglichkeit, auch Gegenstände, die mit dem Betriebe nicht im Zusammenhang stehen, zweifelsfrei als Bestandteile des Betriebsvermögens auszuweisen, während diese Möglichkeit bei den Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. zu ermitteln haben, nicht in diesem Umfange gegeben ist. Hier wird es infolgedessen für die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen in erster Linie darauf ankommen, ob die Wirtschaftsgüter mit dem Betriebe in irgend einem Zusammenhang stehen.

§ 8.

Die Ermittlung der Einkünfte nach dem Gewinn und die steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Steuerfreie Vermögensvermehrungen können, wie wir bereits im § 6 u. § 7 hervorgehoben haben, bei den 3 ersten Einkunftsarten nicht so häufig auftreten wie bei den 4 letzten Einkunftsarten. Dieses ist im wesentlichen darauf zurückzuführen, daß nur bei den 3 ersten Einkunftsarten die Einkünfte nach dem Gewinn ermittelt werden. Die Folgen, die sich aus dieser verschiedenen Einkünfteermittlung ergeben, haben wir bereits eingehend untersucht. Noch nicht geprüft worden ist dagegen die Frage, ob steuerfreie Vermögensvermehrungen überhaupt auftreten können, wenn die Einkünfte, wie dieses bei den 3 ersten Einkunftsarten der Fall ist, nach dem Gewinn zu ermitteln sind. Diese Frage muß, wenn die Gewinnermittlung nicht durch einen Bestandsvergleich erfolgt, uneingeschränkt bejaht werden, da in diesem Falle steuerfreie Vermögensvermehrungen fast in demselben Umfange möglich sind wie bei den 4 letzten Einkunftsarten. So sind, wenn als Gewinn nicht der im Laufe des Wirtschaftsjahres eingetretene Vermögensunterschied anzusetzen ist, sondern der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, alle Wertsteigerungen und zwar auch im Falle der Realisierung steuerfrei. Denn steuerpflichtig sind nach § 4 Abs. 2 EStG. nur die Betriebseinnahmen, das heißt die Einnahmen, die mit dem Betriebe in organischem Zusammenhang stehen. Änderungen im Vermögen werden dagegen nicht berücksichtigt. Sie können allerdings — nicht müssen — berücksichtigt werden, wenn sie wirtschaftlich ins Gewicht fallen und in einem Wirtschaftsjahre ausnahmsweise auftreten. (S. § 4 Abs. 2 EStG.)

---

[107]) U. E. ist nicht nur die Beschaffung des Gegenstandes, sondern auch die Art der betrieblichen Tätigkeit für die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen von Bedeutung.

[108]) S. Bühler „Bilanz und Steuer". S. 132.

[109]) Blümich § 5 Anm. 6 Abs. 1. 2. Aufl.

Wesentlich anders ist dagegen die Sachlage, wenn der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG. durch einen Bestandsvergleich zu ermitteln ist. Man könnte in diesem Falle, da nicht nur die Einnahmen, sondern auch die Änderungen im Vermögen durch den Bestandsvergleich erfaßt werden, der Ansicht sein, daß es steuerfreie Vermögensvermehrungen innerhalb des Betriebsvermögens nicht geben kann. Diese Ansicht ist jedoch, wie wir im folgenden nachweisen werden, nicht richtig, denn es gibt, abgesehen von den Einlagen, 3 Gruppen von Fällen, bei denen der Grundsatz, daß alle Vermögensvermehrungen und Einnahmen durch den Bestandsvergleich berücksichtigt werden, durchbrochen worden ist.

Steuerfrei sind zunächst alle Wertsteigerungen des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens und alle aus der Veräußerung dieses Grund und Bodens erzielten Gewinne, vorausgesetzt allerdings, daß der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. zu ermitteln ist. Die Steuerfreiheit dieser Einkünfte ergibt sich aus § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. Hiernach bleibt der Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 beim Bestandsvergleich außer Ansatz. Wertsteigerungen des Grund und Bodens können infolgedessen bei der Gewinnermittlung ebensowenig berücksichtigt werden wie die aus der Veräußerung des Grund und Bodens erzielten Gewinne, gleichgültig, ob der Grund und Boden allein oder mit dem gesamten Betrieb veräußert wird[110]). Dies gilt aber nur, wenn der Grund und Boden zum Anlagevermögen gehört[111]). Gehört der Grund und Boden zum Umlaufsvermögen, wie dieses bei den Grundstücken eines Grundstücksmaklers der Fall sein kann, so sind alle mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Gewinne und Wertsteigerungen steuerpflichtig, sofern sie realisiert sind. Aber auch wenn der Grund und Boden zum Anlagevermögen gehört, kann der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig sein, wenn ein Spekulationsgeschäft vorliegt[112]). § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. steht der Besteuerung nicht entgegen, denn er schließt nur aus, daß der Grund und Boden beim Bestandsvergleich berücksichtigt wird. Ebensowenig steht der Besteuerung die Vorschrift des § 23 Abs. 2 EStG. im Wege, der bestimmt, daß Spekulationsgeschäfte nicht vorliegen, wenn Wirtschaftsgüter veräußert werden, deren Wert bei den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG. anzusetzen ist; denn aus § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. folgt, daß der Grund und Boden bei den 3 ersten Einkunftsarten nicht in Ansatz gebracht wird, sofern er zum Anlagevermögen gehört.

Die mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Gewinne und Wertsteigerungen sind ferner nicht steuerfrei bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu

[110]) S. die Veranlagungsrichtlinien von 1934 zum Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz B. 10 und Kennerknecht § 16 KStG. § 16 EStG. Anm. 10.
[111]) S. RStBl. 1929, 225; 1931, 943; StuW. 1932, 445.
[112]) StuW. 1932, 445.

führen[113]). Diese haben, wie § 5 Abs. 1 EStG. bestimmt, für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. findet auf sie keine Anwendung. Vielmehr muß der Grund und Boden, da er trotz der Bestimmung des § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. zu den Bestandteilen des Betriebsvermögens gehört[114]), beim Bestandsvergleich berücksichtigt werden.

Steuerfrei sind weiter nach dem Gesetz alle Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, falls sie noch vor der Realisierung fortfallen, und zwar gleichviel, ob der Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 zu ermitteln ist. Die Steuerfreiheit dieser Wertsteigerungen ergibt sich aus § 6 EStG. Hiernach sind alle Wirtschaftsgüter, gleichgültig, ob sie zum Anlage- oder Umlaufsvermögen gehören und ohne Rücksicht darauf, ob sie der Abnutzung unterliegen oder nicht, in der Bilanz nicht höher als mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen und zwar auch dann, wenn der Wert der Wirtschaftsgüter weit höher ist und jederzeit durch eine Veräußerung realisiert werden könnte. Der Teilwert kann nach ausdrücklicher Bestimmung des Gesetzgebers nur angesetzt werden, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der Ansatz des höheren Teilwertes ist lediglich bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zulässig[115]), sofern eine ordnungsmäßige Buchführung vorhanden ist und soweit es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die nicht zu den abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens gehören[116]). Im übrigen bleibt es aber bei der Regel, daß ein höherer Teilwert als der Anschaffungswert in der Bilanz nicht angesetzt werden kann. Infolgedessen kann, um ein Beispiel zu bilden, ein Kaufmann, dessen Betriebsgebäude durch die Verlegung der Straßenbahnlinie oder durch ein anderes voraussehbares oder nicht voraussehbares Ereignis im Wert gestiegen ist, das Gebäude nur mit dem Anschaffungswert ansetzen. Die eingetretene Wertsteigerung braucht er vorerst nicht zu versteuern, ja, er darf es nicht einmal; die Wertsteigerung ist vielmehr erst dann steuerpflichtig, wenn sie realisiert wird. Fällt sie vor der Realisierung fort, so ist sie steuerfrei.

Der Grundsatz, daß nur realisierte Wertsteigerungen zu versteuern sind, gilt gemäß § 6 Ziff. 3 EStG. entsprechend auch für Verbindlichkeiten. Diese müssen, selbst wenn ihr jetziger Wert niedriger ist als der Wert im Zeitpunkt der Schuldaufnahme, mit dem Anschaffungswerte angesetzt werden. Infolgedessen können, wie die amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934 mit Recht hervorhebt, Gewinne, die sich bei

---

[113]) Hierunter fallen nicht nur Vollkaufleute, sondern auch offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften.

[114]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1933, 1144.

[115]) So schon der Reichsfinanzhof für das EStG. 1925. S. E. 35, 287.

[116]) Es können hier also nicht realisierte Wertsteigerungen versteuert werden. S. Bühler „Bilanz und Steuer". S. 102.

Valutaschulden aus der Abwertung der Währung gegenüber dem Zeitpunkt der Schuldaufnahme ergeben, bei der Besteuerung nicht berücksichtigt werden. Sie sind vielmehr, solange die durch die Abwertung der Währung entstandene Vermögensvermehrung nicht realisiert ist, steuerfrei, sie werden erst steuerpflichtig im Augenblick der Realisierung.

Steuerfrei sind ferner nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs alle Gewinne, die mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmens nicht im Zusammenhang stehen oder die mit der Eigenart der gewerblichen Tätigkeit keine organische Verbindung haben[117]). Der 6. Senat, der diese Rechtsgrundsätze in ständiger Rechtsprechung vertritt, begründet seine Ansicht damit, daß bei den 3 ersten Einkunftsarten nach dem Willen des Gesetzgebers nur solche Gewinne zu versteuern sind, die auf dem wirtschaftlichen Ertrag des Betriebes beruhen oder die mit der erwerbenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar im Zusammenhang stehen. Ist dieses nicht der Fall, so sind die Gewinne, auch wenn sie dem Betriebsvermögen zufließen, steuerfrei. Diese Rechtsgrundsätze hat der 6. Senat noch in einer erst kürzlich veröffentlichten Entscheidung bestätigt[118]). Der Sachverhalt, der dem Reichsfinanzhof zur Beurteilung vorlag, war folgender:

A betrieb mit seinem Vater seit 1929 ein Kolonialwarengeschäft mit Schankwirtschaft und eine Drogenhandlung in offener Handelsgesellschaft, die am 26. Februar 1934 aufgelöst wurde. Mit Wirkung vom 1. März 1934 ab übernahm er die Drogenhandlung als eigenen Gewerbebetrieb gegen die Verpflichtung, an seinen Vater als Preis für die Außenstände und den Anteil seines Vaters am Betriebsvermögen RM. 5 000.— zu zahlen. A hat ordnungsmäßige Buchführung. In der Eröffnungsbilanz vom 21. März 1934 erschien die Schuld an den Vater mit RM. 5 000.— unter den Kreditoren von RM. 5 011,70. Die Schuld wurde dem A Ende 1934 von seinem Vater erlassen. Streitig ist, ob bei Berechnung der Einkünfte für das Kalenderjahr 1934 der erlassene Schuldbetrag von RM. 5 000.— dem gewerblichen Gewinn zuzurechnen ist. Der Reichsfinanzhof hat dieses entgegen dem Finanzamt verneint. Er hat angenommen, daß der nach § 5 Abs. 1 EStG. in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG. ermittelte Gewinn der Besteuerung nicht ohne weiteres zugrunde gelegt werden könne. Bei der Besteuerung des Gewinnes müsse vielmehr, abgesehen von der Verfolgung der Vorschriften über die Entnahmen, Einlagen, Betriebsausgaben und über die Bewertung auch berücksichtigt werden, ob die Vermögenszuflüsse mit der gewerblichen Tätigkeit des Kaufmanns in einem unmittelbaren Zusammenhang ständen, denn nur wenn dies der Fall sei, handle es sich um gewerbliche Einkünfte.

Diese Rechtsgrundsätze, die der 6. Senat bereits bei Begründung der Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne aufgestellt hatte[119]), hat der 1. Senat

---

[117]) RStBl. 1929 ,86; JW. 1936, 754.
[118]) E. 39, 34.
[119]) E. 21, 263 (265); RStBl. 1929, 86; E. 29, 315 (317).

(Körperschaftssteuersenat) mit eingehender Begründung verworfen[120]) und infolgedessen Sanierungsgewinne bei den körperschaftssteuerpflichtigen Personen für steuerpflichtig erklärt. U. E. kann jedoch dem 1. Senat nicht im Ergebnis beigetreten werden. Es ist zwar richtig, wie der 1. Senat in der unten angeführten Entscheidung hervorhebt, daß es nach §§ 12, 13 EStG. 1925 (§ 4 Abs. 1 EStG. 1934) gleichgültig ist, auf welche Weise eine Vermögensvermehrung innerhalb des Betriebsvermögens eintritt, denn es genügt für die Steuerpflicht bereits, daß im Laufe des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen sich vermehrt. Der 1. Senat übersieht aber, daß für die Steuerpflicht der Einkünfte 2 Voraussetzungen vorliegen müssen: 1. Die Einkünfte müssen aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit herrühren. 2. Der Steuerpflichtige muß aus seinem Betriebe einen Gewinn erzielt haben. Daß die erste Voraussetzung für das Vorliegen der Steuerpflicht notwendig ist, ergibt sich aus §§ 26—39 EStG. 1925 (§§ 13—18 EStG. 1934), denn nach diesen Bestimmungen sind bei den 3 ersten Einkunftsarten nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit zu versteuern. Diese Regelung des Gesetzgebers kann u. E. nur so verstanden werden, daß die Einkünfte mit dem Betriebe des Steuerpflichtigen irgend eine Berührung haben müssen, denn sonst wäre die Bezeichnung der Einnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit nicht verständlich. Zumindest muß eine solche Beziehung zum Betriebe für die Betriebseinnahmen verlangt werden. Bei den Wertsteigerungen dagegen wird man allerdings auf Grund der besonderen Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG. 1934 bzw. § 5 Abs. 1 EStG. die Steuerpflicht auch dann bejahen müssen, wenn die Wertsteigerungen nicht auf Betriebsvorgänge zurückzuführen sind, sondern auf irgend ein zufälliges Ereignis oder auf die Einwirkung eines Dritten. Denn der Gesetzgeber wollte durch die Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG. bzw. § 5 Abs. 1 EStG. gerade erreichen, daß alle Wertsteigerungen innerhalb des Betriebsvermögens im Falle der Realisierung versteuert werden sollten. § 4 Abs. 1 EStG. kann also hiernach, soweit die Betriebseinnahmen in Betracht kommen, nur so ausgelegt werden, daß nur der Gewinn steuerpflichtig ist, der erzielt wird aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit. Ob dieses der Fall ist, richtet sich ebenso wie bei den übrigen Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 S. 2 EStG. nach der Verkehrsauffassung und nicht nach § 4 Abs. 1 EStG.; denn diese Vorschrift will, soweit es sich um Betriebseinnahmen handelt, nur eine Regelung über die Ermittlung der Einkünfte treffen und nicht über ihre Zugehörigkeit zum Betriebe. Nach der Verkehrsauffassung gehören aber betriebsfremde Vorgänge, gleichgültig, ob sie das Betriebsvermögen vermehren oder nicht, nicht zu den Betriebseinnahmen. Hierzu

[120]) RStBl. 1929, 228. S. ferner Wittenbrink „Der Sanierungsgewinn des Kaufmanns und der Körperschaft", „Steuer und Wirtschaft" 1930, 1013 ff. und Becker „Steuer und Wirtschaft" 1934, 904 ff.

ist vielmehr erforderlich, wie der 6. Senat mit Recht annimmt, daß die Einnahmen mit dem Betriebe in organischer Verbindung stehen, wobei allerdings wieder ohne Bedeutung ist, ob die Einnahmen zufällig oder nur bei Gelegenheit der auf Erwerb gerichteten Tätigkeit erzielt worden sind.

Im folgenden wollen wir nun untersuchen, welche Einnahmen auf Grund des oben entwickelten Rechtsgrundsatzes steuerfrei sind. Die Untersuchung werden wir für die Einzelpersonen einerseits und die offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften andererseits mit Rücksicht auf die Verschiedenheiten, die hier bestehen, getrennt vornehmen.

§ 9.

Die Steuerpflicht von betriebsfremden Einnahmen, insbesondere von unentgeltlichen Zuwendungen und Sanierungsgewinnen bei den Einzelpersonen.

Geht man von dem im vorigen Paragraphen aufgestellten Rechtsgrundsatz aus, daß Einnahmen bei den 3 ersten Einkunftsarten im Gegensatz zu den Wertsteigerungen nur steuerpflichtig sind, wenn sie mit dem Betriebe in organischer Verbindung stehen, so wird man die Einkommensteuerpflicht von unentgeltlichen Zuwendungen mit dem 6. Senat des Reichsfinanzhofs[121]) nur bejahen können, falls die Zuwendungen nach der Verkehrsauffassung[122]) trotz ihrer Unentgeltlichkeit zu den Betriebseinnahmen gehören, das heißt zu den Einnahmen, die mit dem Betriebe oder einem Betriebsvorgang in organischer Verbindung stehen. Dieses wird, da das Geschäftsleben im allgemeinen von dem Grundsatz beherrscht wird, „keine Leistung ohne Gegenleistung", nicht häufig der Fall sein; denn meist wird der Geber zu der unentgeltlichen Zuwendung nicht durch Gründe betrieblicher, sondern persönlicher Art, insbesondere durch verwandtschaftliche Rücksichten bewogen worden sein. Immerhin gibt es auch Fälle, wie wir unten zeigen werden, in denen die Zuwendungen trotz ihrer Unentgeltlichkeit zu den Betriebsvorgängen gehören. Ist dies aber der Fall, so sind die Zuwendungen Betriebseinnahmen und damit einkommensteuerpflichtig.

Die Einkommensteuerpflicht von unentgeltlichen Zuwendungen kann hiernach nicht schon wegen ihrer Unentgeltlichkeit verneint werden, sondern es muß außerdem hinzukommen, daß die Gründe, durch die der Geber zu der Zuwendung bewogen worden ist, nicht betrieblicher, sondern rein persönlicher Art sind. Ja, diese letztere Voraussetzung ist sogar allein aus-

[121]) RStBl. 1929, 86, E. 39, 34 (35); E. 21, 263 (265); E. 29, 315 (317).

[122]) Die Verkehrsauffassung ist also nicht nur maßgebend dafür, unter welche der verschiedenen Einkunftsarten die Einkünfte fallen, sondern außerdem auch für die Entscheidung der Frage, ob überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. So ausdrücklich Reichsfinanzhof in E. 27, 184 (188); E. 20, 244 (247); 317, (319).

schlaggebend für die Steuerpflicht; denn ist sie gegeben, so sind die Schenkungen ebenso wie alle anderen betriebsfremden Einnahmen — in Betracht kommen beispielsweise Einnahmen aus typischen Geldgeschäften bei Anwälten[123]), Ärzten und nichtbuchführenden Landwirten[124]) — einkommensteuerfrei, andernfalls müssen sie trotz ihrer Unentgeltlichkeit in voller Höhe versteuert werden, gleichgültig, ob außerdem noch eine Schenkungs- oder Erbschaftssteuer erhoben wird. Zu beachten ist, daß für die Einkommensteuerpflicht von unentgeltlichen Zuwendungen nur Voraussetzung ist, daß die Einnahmen mit dem Betriebe in organischem Zusammenhange stehen. Nicht notwendig ist dagegen, daß sie gleichzeitig auch auf dem Ertrag des Betriebes beruhen. Eine derartige Einschränkung des Gewinnbegriffs läßt sich, wie der 1. Senat des Reichsfinanzhofs mit Recht feststellt[125]), im Gegensatz zum preußischen Einkommensteuergesetz (sogenannte Früchtetheorie) für das Einkommensteuergesetz 1925 und auch für das geltende Einkommensteuergesetz nicht rechtfertigen. Allerdings werden sehr oft Einnahmen, die nicht auf dem Ertrag des Betriebes beruhen, nach der Verkehrsauffassung auch nicht als Betriebseinnahmen angesehen werden können. Immerhin braucht dies nicht immer der Fall zu sein. Denn oft stehen Einnahmen mit den Betriebsvorgängen im Zusammenhang, obwohl die Einkünfte nach der Verkehrsauffassung nicht als Ertrag des Betriebes angesehen werden können, weil sie in erster Linie auf der freiwilligen Zuwendung eines Dritten beruhen.

Einkommensteuerpflichtige Schenkungen wird man mit dem Reichsfinanzhof beispielsweise anzunehmen haben bei einem Kaufmann, der von einem anderen Kaufmann einen Gegenstand des Betriebsvermögens mit der Bestimmung erhält, diesen in seinem Betriebe zu benutzen[126]), oder der Geldmittel unentgeltlich bekommt, damit er in seinem Betriebe wissenschaftliche Versuche anstellt oder seinen Betrieb verbessert[127]). Einkommensteuerpflichtig sind weiterhin Schenkungen bei einem Geschäftsmann, der von seinem Verkäufer einen Teil des gezahlten Kaufpreises zurückerhält, weil dieser glaubt, ihn beim Verkauf der Waren übervorteilt zu haben. Denn in allen 4 Fällen stehen die Gründe, durch die der Geber zu der Zuwendung bestimmt worden ist, derart eng mit dem Betriebe oder einem Betriebsvorgang im Zusammenhang, daß die Zuwendungen nach der Verkehrsauffassung gleichfalls als Betriebsvorgänge anzusehen sind.

Häufiger als in den obigen Fällen kommen einkommensteuerpflichtige Schenkungen schon vor, wenn es sich um den Erlaß einer Betriebsschuld handelt; denn hier können die Gründe, durch die der Geber zu der Zuwendung bewogen worden ist, ebensogut persönlicher wie betrieblicher Art sein. Allerdings kann, wie der Reichsfinanzhof mit Recht fest-

[123]) E. 37, 284 (287).
[124]) E. 37, 19.
[125]) RStBl. 1929, 228 (230).
[126]) E. 39, 34 (36).
[127]) So Reichsfinanzhof in RStBl. 1929, 86 (87).

stellt[128]), aus der Eigenschaft einer Betriebsschuld nicht ohne weiteres geschlossen werden, daß auch ihr Erlaß ein Betriebsvorgang sein muß. Vielmehr ist dieses nur der Fall, falls der Erlaß von Seiten des Zuwendenden aus geschäftlichen Rücksichten erfolgt ist. So wird man beispielsweise mit dem Reichsfinanzhof den Erlaß einer Betriebsschuld für einkommensteuerpflichtig erklären müssen, wenn ein Kaufmann einem Kunden wegen Mangelhaftigkeit einer Lieferung oder sonstigen Streites über ihren Wert oder ihre Höhe den Kaufpreis zum Teil oder ganz erläßt[129]), oder wenn er ihm einen Preisnachlaß für gelieferte Waren gewährt, weil er glaubt, ihn beim Verkauf der Waren übervorteilt zu haben[130]).

In all diesen Fällen kann man u. E. wie überhaupt für sämtliche unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art die Einkommensteuerfreiheit der Zuwendungen selbst dann begründen, wenn man mit dem 1. Senat des Reichsfinanzhofs der Ansicht ist, daß bei den 3 ersten Einkunftsarten nicht nur sämtliche Wertsteigerungen steuerpflichtig sind, sondern auch alle Einnahmen, die dem Betriebsvermögen im Laufe des Geschäftsjahres zufließen, gleichgültig, ob sie mit dem Betriebe im Zusammenhang stehen oder nicht. Die Zweifel, die in diesem Falle an der Steuerfreiheit der unentgeltlichen Zuwendungen mit Rücksicht darauf bestehen können, daß nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG. jede Vermehrung des Betriebsvermögens zu versteuern ist, werden sofort beseitigt, wenn man sich klar macht, daß die durch die unentgeltlichen betriebsfremden Zuwendungen erworbenen Wirtschaftsgüter nicht schon unmittelbar mit dem Erwerb Bestandteile des Betriebsvermögens werden, sondern erst dann, wenn sie der Steuerpflichtige dem Betriebe zuführt. Denn die durch derartige Zuwendungen erworbenen Gegenstände gehören, falls für die Zuwendungen betriebsfremde Erwägungen maßgebend gewesen sind, nicht zum notwendigen, sondern zum gewillkürten Betriebsvermögen. Fallen aber die Wirtschaftsgüter nicht schon mit dem Erwerb in das Betriebsvermögen, sondern ist vielmehr eine besondere Zuführung zum Betriebsvermögen notwendig, so ist der Erwerb dieser Wirtschaftsgüter steuerfrei, weil es sich hier, vom einkommensteuerlichen Standpunkt aus betrachtet, lediglich um Einlagen handelt. Denn Einlagen sind nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betriebe im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat, gleichgültig, ob der Steuerpflichtige die Gegenstände kurz vorher von einem Dritten erworben und sofort nach dem Erwerb dem Betriebe zuführt oder ob er die Wirtschaftsgüter schon längere Zeit in seinem Besitz hat.

Mit dem Gesichtspunkt der Einlagen begründet u. a. Blümich[131]) die Steuerfreiheit von unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art.

[128]) E. 39, 34 (36).
[129]) RStBl. 1929, 86 (87).
[130]) E. 39, 34 (37).
[131]) Blümich § 4 Anm. 10 Abs. 1 Anm. 12; § 6 Anm. 9c 2. Aufl. und Wieneke § 4 Anm. 5.

Ebenso weist der 6. Senat des Reichsfinanzhofs auf diese Art der Begründung hin, soweit es sich um den Erlaß einer Betriebsschuld handelt[132]). U. E. bestehen auch, selbst wenn man die Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen nur analog anwenden will[133]),gegen eine solche analoge Anwendung keine durchgreifenden Bedenken, zumal neuerdings auch der 1. Senat des Reichsfinanzhofs in einem Sonderfall, auf den wir später noch zurückkommen werden, sich auf die analoge Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. berufen hat, um die Steuerfreiheit des Erlasses von Betriebsschulden begründen zu können, wenn der Gläubiger ein Aktionär oder eine ihm nahestehende Person ist[134]). Immerhin ist diese Art der Begründung nur eine Notlösung. Die Steuerfreiheit von unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art ergibt sich nämlich, wie bereits nachgewiesen, schon daraus, daß bei den 3 ersten Einkunftsarten im Gegensatz zu den Wertsteigerungen Einnahmen nur dann steuerpflichtig sind, wenn sie nach der Verkehrsauffassung als Betriebseinnahmen angesehen werden können. Die Einlagen sind lediglich ebenso wie die Einnahmen aus typischen Geldgeschäften bei Rechtsanwälten und nichtbuchführenden Landwirten, Beispiele von einer Vielzahl von Fällen, bei denen eine steuerpflichtige Einnahme deshalb nicht vorliegt, weil die Einnahmen mit dem Betriebe nicht in organischer Verbindung stehen.

Der Grundsatz, daß unentgeltliche Zuwendungen einkommensteuerfrei sind, soweit sie für den Empfänger einen betriebsfremden Vorgang bedeuten, gilt jedoch nicht, falls die zugewendeten Einnahmen bei dem Geber zu einer der 7 Einkunftsarten gehören, bei ihm aber infolge seines Todes nicht mehr versteuert werden konnten, weil sie ihm noch nicht zugeflossen waren. Denn hier tritt die Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen nicht wie in den bisherigen Fällen deshalb ein, weil sie für den Empfänger eine Betriebseinnahme darstellen, sondern nur, weil sie beim Geber steuerpflichtig gewesen wären, wenn sie ihm noch zu seinen Lebzeiten zugeflossen wären. Infolgedessen besteht hier gemäß § 24 Ziff. 2 EStG. für den Rechtsnachfolger die Steuerpflicht auch dann, wenn der Erwerb der Erbschaft für den Gewerbebetrieb des Rechtsnachfolgers nur ein betriebsfremder Vorgang ist. Dieses ist beispielsweise der Fall bei einem Kaufmann, der die Warenforderungen eines anderen Kaufmanns, dessen Erbe er geworden ist, einzieht. Denn hier sind die Einnahmen, obwohl ihr Erwerb für den vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Gewerbetrieb ein betriebsfremder Vorgang ist, gemäß § 24 Ziff. 2 EStG. steuerpflichtig,

[132]) RStBl. 1929, 86 (87); 1932, 160 (161).

[133]) Eine solche analoge Anwendung ist z. B. erforderlich, um die Steuerfreiheit von Schenkungen begründen zu können, die durch den Erlaß von Betriebsschulden entstehen; denn hier kann die Vorschrift über die Steuerfreiheit von Einlagen nicht unmittelbar angewandt werden, weil die durch den Erlaß der Betriebsschulden erworbenen Vermögenswerte nicht besonders dem Betriebsvermögen zugeführt werden müssen. Eine solche Zuführung ist aber nach dem Wortlaut des Gesetzes für die Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 3 erforderlich.

[134]) E. 39, 303 (304).

weil sie beim Erblasser steuerpflichtig gewesen wären, wenn sie ihm noch zu seinen Lebzeiten zugeflossen wären. Das gleiche gilt nach dem Reichsfinanzhof für eine Anwaltswitwe, die die rückständigen Gebühren ihres Mannes einzieht[135]). Diese muß die Gebühren als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuern und zwar gemäß § 24 Ziff. 2 in Verbindung mit § 18 EStG. Zu beachten ist allerdings, daß in den beiden Fällen die Steuerpflicht beim Empfänger nur dann eintritt, wenn der Übergang der Forderung auf Grund einer Verfügung von Todes wegen erfolgt ist. Überträgt dagegen ein Kaufmann einem anderen Kaufmann eine Warenforderung unter Lebenden unentgeltlich und zieht der Empfänger diese Forderung ein, so muß nicht etwa gemäß § 24 Ziff. 2 EStG. der Empfänger als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen den eingezogenen Betrag versteuern, sondern steuerpflichtig ist allein der Zessionar; denn für diesen stellt sich die unentgeltliche Abtretung der Forderung als Verwendung von Einkommen dar oder genauer noch als Entnahme[136]). Infolgedessen muß er den Teilwert der Forderung gemäß § 6 Ziff. 4 EStG. dem Gewinn hinzurechnen. Der Empfänger dagegen braucht den Wert der Forderung grundsätzlich nicht zu versteuern, es sei denn, daß der Erwerb der Forderung auch für seinen Betrieb nach der Verkehrsauffassung als Betriebsvorgang anzusehen ist. In diesem Falle folgt aber die Steuerpflicht für den Empfänger nicht wie in den beiden obigen Beispielen aus § 24 Ziff. 2, sondern aus § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG.

Neben den betriebsfremden unentgeltlichen Zuwendungen sind weiter nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bei einkommensteuerpflichtigen Personen Sanierungsgewinne steuerfrei, die dadurch entstehen, daß Gläubiger ihre Forderungen nachlassen[137]). Der 6. Senat des Reichsfinanzhofs begründet die Steuerfreiheit dieser Sanierungsgewinne damit, daß die auf diese Weise erzielten Gewinne zu den betriebsfremden Einnahmen gehören. Folgt man dieser Begründung des 6. Senats, so können an der Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne keine Zweifel bestehen. Immerhin darf nicht verkannt werden, daß auch bei den Sanierungsgewinnen, wie der Reichsfinanzhof selbst einmal zugegeben hat[138]), ein gewisser Zusammenhang mit dem Betriebe gegeben ist. Denn meist wird der Gläubiger zu der Sanierung deshalb bestimmt worden sein, weil er gehofft hat, den Schuldner auf diese Weise weiterhin als leistungsfähigen Kunden behalten zu können. Dieses sind aber Erwägungen betrieblicher Art. Der Reichsfinanzhof hat diese Schwierigkeiten, die sich hiernach für die Begründung der Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne ergeben, nicht verkannt. Er hat infolgedessen darauf hingewiesen, daß die Sanierungsgewinne, obwohl bei ihnen ein gewisser Zusammenhang mit dem Betriebe nicht zu

[135]) StuW. 1930, 498, s. ferner StuW. 1930, 974.
[136]) So der Reichsfinanzhof für eine G. m. b. H., die Forderungen schenkweise abgetreten hatte. RStBl. 1932, 1023.
[137]) E. 21, 263; 29, 315; RStBl. 1929, 86; 105; 393.
[138]) RStBl. 1929, 86.

verkennen sei, in dem Sinne als betriebsfremde Vorgänge anzusehen seien, als sie nicht im Zusammenhang mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmers und den darauf gerichteten Vorgängen ständen, sondern lediglich eine wirtschaftliche Erleichterung der Lage des Schuldners bezwecken. Hieraus hat dann der Reichsfinanzhof den Schluß gezogen, daß die Sanierungsgewinne einer Kapitalzuführung gleichgestellt werden müssen[139]). U. E. ist diese Begründung zutreffend; denn gerade für die Sanierungsgewinne fordert die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine analoge Anwendung der Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen. Der Grund, warum die Einlagen nicht versteuert zu werden brauchen, trifft nämlich auch für die Sanierungsgewinne zu; denn die Einlagen werden vom Gesetzgeber deshalb nicht versteuert, weil sie nicht im Betrieb erarbeitet worden sind, sondern lediglich eine Kapitalzuführung von außen darstellen. Das gleiche ist auch bei den Sanierungsgewinnen der Fall. Die Gläubiger stellen nämlich anstelle des mittellosen Schuldners durch den Erlaß ihrer Forderungen dem Steuerpflichtigen Mittel zur Verfügung, die dieser lediglich dem Betriebe zukommen lassen soll und die allein im Interesse der Fortführung und der Aufrechterhaltung des Betriebes verwandt werden sollen. Der einzige Unterschied gegenüber den Einlagen besteht darin, daß die Kapitalzuführung bei den Sanierungsgewinnen durch eine 3. Person erfolgt, während sie bei den Einlagen von dem Steuerpflichtigen selbst vorgenommen wird. Dieser Unterschied vermag aber, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Gleichbehandlung beider Fälle erfordert, eine Verschiedenheit in der Besteuerung nicht herbeizuführen.

§ 10.

Die Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen und der Sanierungsgewinne bei den offenen Handelsgesellschaften und den Kommanditgesellschaften.

Unentgeltliche Zuwendungen sind, wie wir im vorigen Paragraphen bereits nachgewiesen haben, bei den 3 ersten Einkunftsarten nicht stets steuerfrei. Vielmehr muß hier unterschieden werden, ob die Zuwendungen nach der Verkehrsauffassung zu den Betriebsvorgängen oder zu den betriebsfremden Vorgängen gehören. Handelt es sich um betriebsfremde Vorgänge, so sind die Zuwendungen steuerfrei, während sie sonst trotz ihrer Unentgeltlichkeit steuerpflichtig sind. Die Frage, ob auch bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften unentgeltliche Zuwendungen, soweit sie betriebsfremder Art sind, einkommensteuerfrei sein können, muß bejaht werden, wenn man wie wir mit dem 6. Senat des Reichsfinanzhofs auf dem Standpunkt steht, daß nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG. im Gegensatz zu den Wertsteigerungen nur solche Einnahmen steuerpflichtig sind, die mit dem Betriebe oder einem Be-

[139]) RStBl. 1929, 86.

triebsvorgang in organischem Zusammenhang stehen. Denn der Erwerb von Schenkungen und insbesondere auch von Erbschaften kann ebenso wie bei den Einzelpersonen auch bei den einkommensteuerpflichtigen Gesellschaften zu den betriebsfremden Vorgängen gehören. Hiernach ändert sich auch nichts dadurch, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[140]) und neuerdings auch nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 56 Ziff. 7 RBewG.[141]) offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften nur Betriebsvermögen besitzen können, gleichgültig, ob die Gegenstände dem Betriebe dienen oder nicht. Denn der Umstand, daß alle Einnahmen, die der Gesellschaft zufließen, das Betriebsvermögen erhöhen, besagt trotz der Vorschrift des § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG. noch nicht, daß sie auch einkommensteuerpflichtig sind. Einer solchen Folgerung würde schon entgegenstehen, daß nach der neuesten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der Erlaß einer Betriebsschuld, wenn er auf betriebsfremden Erwägungen beruht, einkommensteuerfrei ist, obwohl doch durch den Erlaß nicht das Privatvermögen, sondern das Betriebsvermögen vermehrt wird[142]). Ist dieses aber richtig, so ist nicht einzusehen, warum für offene Handelsgesellschaften etwas anderes gelten soll. Hiervon abgesehen fordert auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, daß unentgeltliche Zuwendungen betriebsfremder Art den Einlagen steuerlich gleichgestellt werden. Denn die unentgeltlichen Zuwendungen stellen sich, soweit sie mit dem Betriebe in keinem Zusammenhang stehen, ebenso wie die Einlagen lediglich als eine Kapitalzuführung von außen dar, die mit der einkommensteuerlich bedeutsamen Tätigkeit an sich nichts zu tun hat. Im übrigen hat auch der Reichsfinanzhof für eine bestimmte Gruppe von unentgeltlichen Zuwendungen, nämlich für die Sanierungsgewinne, die Ansicht vertreten, daß sie auch bei offenen Handelsgesellschaften steuerfrei sind[143]), obwohl in der Regel durch die Sanierungsgewinne das Betriebsvermögen vermehrt wird[144]). Der Reichsfinanzhof hat die Steuerfreiheit dieser Gewinne, die Einzelpersonen zufließen, damit begründet, daß die Einnahmen mit dem Betriebe in keinem organischen Zusammenhang stehen. Es muß daher u. E. daran festgehalten werden, daß auch bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften die Einnahmen mit dem Betriebe in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen müssen, damit sie steuerpflichtig sind. Infolgedessen wird man auch bei den einkommen-

[140]) E. 15, 111 (112) und E. 35, 254 (260).

[141]) Der Reichsfinanzhof steht allerdings auf dem Standpunkt, daß die Zurechnung eines Gegenstandes zum Betriebsvermögen nach dem Einkommensteuergesetz und nach dem Reichsbewertungsgesetz nicht übereinstimmen zu brauchen. S. StuW. 1928, 801. Diese Unterscheidung mag zwar zutreffend sein, sie hat aber, wie Bühler mit Recht hervorhebt, wirtschaftlich betrachtet, keine Existenzberechtigung. S. Bühler „Bilanz und Steuer" S. 131.

[142]) E. 39, 34 (36).

[143]) Wir kommen hierauf noch weiter unten zurück.

[144]) Allerdings braucht dieses nicht notwendig der Fall zu sein. S. RStBl. 1937, 436 (437).

steuerpflichtigen Gesellschaften die unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art für einkommensteuerfrei erklären müssen.

An diesem Ergebnis ändert sich u. E. auch nichts dadurch, daß nach § 29 Ziff. 2 EStG. 1925 (§ 5 Ziff. 2 EStG. 1934) die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft stets zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu rechnen sind. Aus dieser Vorschrift hat zwar der Reichsfinanzhof den Schluß gezogen, daß für die Steuerpflicht der Gewinnanteile gleichgültig ist, wie die Einnahmen der Gesellschaft sich im einzelnen zusammensetzen, ob sie aus Kapitalvermögen, Landwirtschaft, sonstigem Grundbesitz fließen oder ob sie mit dem Gewerbebetrieb im Zusammenhang stehen oder nicht[145]). U. E. kann aber diese Entscheidung nicht, zumindest nicht in dem Umfange aufrechterhalten werden. Freilich hat der Reichsfinanzhof noch neuerdings diese Entscheidung ihrem wesentlichen Inhalt nach bestätigt, indem er ausgeführt hat, daß eine offene Handelsgesellschaft nur gewerbliches Einkommen beziehen kann[146]). An anderer Stelle hat aber derselbe Senat des Reichsfinanzhofs ausgesprochen, daß nicht nur Sanierungsgewinne, sondern auch alle anderen Einnahmen betriebsfremder Art, insbesondere betriebsfremde Schenkungen mangels einer entgegenstehenden Vereinbarung bei Erwerbsgesellschaften steuerfrei sind[147]). Eine solche Erwerbsgesellschaft ist aber auch die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft. Es muß daher u. E. der obige vom Reichsfinanzhof aufgestellte Grundsatz dahin eingeschränkt werden, daß bei offenen Handelsgesellschaften sämtliche Einkünfte nur dann als gewerbliche zu gelten haben, wenn sie mit der erwerbenden Tätigkeit der Gesellschaft in organischem Zusammenhang stehen[148]). Es ist daher keineswegs für die Steuerpflicht der Gewinnanteile gleichgültig, wie der Reichsfinanzhof in der im Band 11 veröffentlichten Entscheidung beiläufig ausgesprochen hat, ob die Einnahmen mit dem Betriebe im Zusammenhang stehen. Voraussetzung für die Steuerpflicht der Gewinnanteile ist vielmehr stets, daß ein solcher Zusammenhang besteht oder daß mit andern Worten der Gesellschaft ein steuerpflichtiger Gewinn zufließt. Ist letzteres nicht der Fall wie beispielsweise bei Einlagen, Sanierungsgewinnen und unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art, so liegt auch insoweit kein steuerpflichtiger Gewinnanteil vor. Denn die Gewinnanteile sind, da die offene Handels-

---

145) E. 15, 111 (112).
146) E. 35, (260), RStBl. 1935, 920.
147) RStBl. 1929, 86.
148) Nicht genau ist es zu sagen, daß die Einkünfte mit der gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen müssen, denn die offene Handelsgesellschaft kann auch neben dem Gewerbebetrieb einen landwirtschaftlichen Betrieb besitzen. Allerdings kann in der Regel eine offene Handelsgesellschaft nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie ein Gewerbe betreibt. S. RStBl. 1935, 920; 1936, 1099. Dieser Grundsatz gilt aber nicht ausnahmslos. Für den Fall, daß die offene Handelsgesellschaft kein Gewerbe betreibt, sondern einen landwirtschaftlichen Betrieb ausübt, s. Blümich § 15 Anm. 3, 2. Aufl. u. Reichsfinanzhof in RStBl. 1935, 773.

gesellschaft keine juristische Person ist[149]), von dem Gewinn der Gesellschaft im Gegensatz zu den Dividenden der Aktionäre[150]) nicht grundverschieden, sondern sie stellen lediglich einen Bruchteil dieses Gewinnes dar. Es ist daher auch nur folgerichtig, wenn der Reichsfinanzhof der Ansicht ist, daß die Gewinnanteile den Gesellschaftern schon in dem Augenblick zufließen, indem der Gewinn der Gesellschaft zufließt[151]). Da aber der Gesellschaft durch den Erwerb von unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art ein Gewinn im Sinne des Einkommensteuerrechts nicht zufließt, — unter Gewinn versteht der Gesetzgeber nur den steuerpflichtigen Gewinn — so kann dies auch bei den Gesellschaftern nicht der Fall sein.

Zweifelhafter ist schon die Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art bei den offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, wenn man mit dem 1. Senat des Reichsfinanzhofs der Ansicht ist, daß bei den 3 ersten Einkunftsarten alle Einnahmen, die dem Betriebsvermögen im Laufe des Wirtschaftsjahres zufließen, steuerpflichtig sind[152]). Denn im Gegensatz zu den Einzelpersonen stellen sich bei den offenen Handelsgesellschaften die unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art nicht als Einlagen dar. Dieses ist darauf zurückzuführen, daß die Gesellschaft einerseits nach § 124 HGB. unter ihrer Firma selbständig Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen kann, andererseits aber anderes Vermögen nicht besitzen kann; denn die Wirtschaftsgüter werden, auch wenn sie aus betriebsfremden Einnahmen herrühren, stets unmittelbar mit dem Erwerb Bestandteile des Betriebsvermögens. Infolgedessen stellen sich die unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art auch nicht als Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. dar. Denn Einlagen liegen nur vor, wenn die Wirtschaftsgüter vom Privatvermögen dem Betriebsvermögen zugeführt werden. Es fragt sich aber, ob die Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen nicht analog angewandt werden kann. Dieses muß u. E. bejaht werden. Denn man wird, auch wenn man auf dem Standpunkt des 1. Senats des Reichsfinanzhofs steht, daß alle Einnahmen, die dem Betriebsvermögen zufließen, steuerpflichtig sind, nicht abstreiten können, daß der Grund, warum der Gesetzgeber die Einlagen für steuerfrei erklärt hat, auch für die unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art zutrifft. Der Gesetzgeber hat nämlich, wie schon an anderer Stelle erwähnt, die Einlagen deshalb für steuerfrei erklärt, weil sie lediglich eine Kapitalzuführung von außen be-

[149]) E. 1, 93 (94); 199; 228; 12, 242; 16, 10 (15); 20, 37.

[150]) Infolgedessen sind die Dividenden auch dann steuerpflichtig, wenn die Gesellschaft einen steuerpflichtigen Gewinn nicht erzielt hat. S. E. 23, 59 (62); RStBl. 1935, 967. S. ferner E. 11, 157, 175; RStBl. 1932, 1109 (1110). Eine Ausnahme besteht nur, wenn die Gesellschaft ihr Grund- oder Stammkapital dem Gesetz entsprechend herabsetzt. S. E. 26, 219 (221); StuW. 1935, 334.

[151]) E. 16, 10; 15 (16); RStBl. 1928, 181. Eine Ausschüttung des Gewinnes an die Gesellschaft ist also für die Steuerpflicht der Gewinnanteile nicht erforderlich.

[152]) So insbesondere RStBl. 1929, 228.

deuten. Das gleiche ist aber auch bei den unentgeltlichen Zuwendungen der Fall, soweit diese mit der erwerbenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen in keinem Zusammenhang stehen, denn auch sie haben ebenso wie die Einlagen mit der einkommensteuerlich bedeutsamen Tätigkeit nichts gemein.

Rechtfertigen könnte man vom Standpunkt des 1. Senats aus betrachtet die Steuerfreiheit der unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art bei einer offenen Handelsgesellschaft ferner, wenn man die Bedingung, daß Empfänger der Erbschaft oder Schenkung die offene Handelsgesellschaft sein soll, dahin auslegt, daß die Gesellschafter nur verpflichtet sein sollen, die erworbenen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzuführen[153]). Denn in diesem Falle kann die Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen sogar unmittelbar angewandt werden. Die Wirtschaftsgüter werden nämlich, wenn man die Bedingungen in der obigen Weise auslegt, nicht schon mit dem Erwerb Bestandteile des Betriebsvermögens, sondern erst dann, wenn die Gesellschafter sie dem Betriebe zuführen. Ist aber eine solche Zuführung notwendig, so handelt es sich vom einkommensteuerlichen Standpunkt aus betrachtet um Einlagen. Hieran ändert sich auch nichts dadurch, daß die Gesellschafter zu der Zuführung verpflichtet sind; denn die einzige Voraussetzung für das Vorliegen von steuerfreien Einlagen ist nach dem Gesetz lediglich, daß die Wirtschaftsgüter vom Privatvermögen dem Betriebsvermögen zugeführt werden. Dieses ist aber hier der Fall. Erfüllen die Gesellschafter die Auflage nicht, so werden sie, da die Auflage nur obligatorischer Natur ist, gleichwohl Eigentümer. Eine Einkommensteuerpflicht kommt hier aber schon deshalb nicht in Betracht, weil nicht das Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern das Privatvermögen der Gesellschafter vermehrt worden ist.

Hiernach führt auch die zweite von uns vorgeschlagene Lösung in beiden Fällen zum Ziel. Immerhin darf aber nicht verkannt werden, daß die Bedingung, Empfänger der Zuwendung soll die offene Handelsgesellschaft sein, nicht stets dahin ausgelegt werden kann, daß die Gesellschafter lediglich verpflichtet sein sollen, der Gesellschaft die erworbenen Gegenstände zuzuführen, zumal die offene Handelsgesellschaft im Gegensatz zu der Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts gemäß § 124 HGB. selbständig Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen kann. Es empfiehlt sich daher, wenn man schon einmal den strengeren Standpunkt des 1. Senats vertritt, die Einkommensteuerfreiheit von unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art mit Hilfe der analogen Anwendung des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG. zu begründen.

Der Grundsatz, daß die unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art einkommensteuerfrei sind, gilt ebenso wie bei den Einzelpersonen nicht in den Fällen, in denen die zugewendeten Wirtschaftsgüter bei dem Geber infolge seines Todes nicht versteuert werden konnten, weil sie ihm bis dahin

[153]) Ebenso Kipp für den Fall, daß Erbe eine Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts oder ein nicht rechtsfähiger Verein sein soll. S. Kipp § 9 Anm. 53 ErbStG.

noch nicht zugeflossen waren; denn hier folgt die Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen nicht aus § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG., sondern aus § 24 Ziff. 2 EStG.

Was die Steuerpflicht der Sanierungsgewinne bei den offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften angeht, so hat der 6. Senat des Reichsfinanzhofs die Sanierungsgewinne in ständiger Rechtsprechung für steuerfrei erklärt, weil sie mit der erwerbenden Tätigkeit der Gesellschaft nicht in organischem Zusammenhang stehen[154]). Folgt man dieser Begründung des 6. Senats, so können über die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne keine Bedenken bestehen. Schwieriger ist schon die Sachlage, wenn man die Steuerpflicht der Sanierungsgewinne vom Standpunkt des 1. Senats aus beurteilt, der ja grundsätzlich alle Einnahmen, die dem Betriebsvermögen zufließen, für steuerpflichtig erklärt und zwar gleichgültig, ob sie mit dem Betriebe in organischem Zusammenhang stehen oder nicht[155]). Hier wird man die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne ebenso wie bei den Einzelpersonen nur begründen können, wenn man die Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen analog anwendet[156]). Gegen die analoge Anwendung bestehen ebenso wie bei den Einzelpersonen auch bei den offenen Handelsgesellschaften keine Bedenken, zumal der Gesetzgeber im neuen Körperschaftssteuergesetz die Sanierungsgewinne selbst bei körperschaftssteuerpflichtigen Personen ausdrücklich für steuerfrei erklärt und hierdurch die bisherige Rechtsprechung des 6. Senats mittelbar anerkannt hat[157]).

Hinsichtlich des Umfangs der steuerfreien Sanierungsgewinne ist zu bemerken, daß nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ein Sanierungsgewinn nicht nur dann vorliegt, wenn die Gläubiger durch die Sanierung den Betrieb der Gesellschaft vor dem Zusammenbruch bewahren wollen, sondern erst recht, wenn durch die Sanierung bezweckt werden soll, das Fortleben und Fortkommen der Gesellschafter zu ermöglichen; denn dieser Sanierungsgewinn steht noch weniger als die gewöhnlichen mit dem Betriebe oder einem Betriebsvorgang im Zusammenhang. Infolgedessen hat der Reichsfinanzhof den Sanierungsgewinn, der dadurch eingetreten war, daß ein Hauptgläubiger einer Kommanditgesellschaft gegen Übertragung einer Reihe von Wertpapieren und Beteiligungen im Werte von RM. 354 000.— auf seine Forderung von RM. 1 471 000.— verzichtet hatte, deshalb für steuerfrei erklärt, weil die Gläubiger den Gesellschaftern eine stille Liquidation ermöglichen und sie damit vor dem Konkurs bewahren wollten[158]). Der Reichsfinanzhof hebt mit Recht hervor, daß in solchen Fällen der Sanierungsgewinn, obwohl er in dem obigen Falle über

[154]) RStBl. 1929, 393; 1937, 436; E. 29, 315.
[155]) RStBl. 1929, 228.
[156]) Auf die analoge Anwendung weist auch der 6. Senat des Reichsfinanzhofs hin. S. RStBl. 1929, 86.
[157]) Bühler „Bilanz und Steuer" § 23 S. 273.
[158]) RStBl. 1937, 436 (437).

RM. 1 000 000.— betrug, wirtschaftlich betrachtet in der Regel nur ein scheinbarer Buchgewinn sei, denn der Gläubiger würde auf seine Forderungen nicht verzichten, wenn er nicht überzeugt wäre, daß auch aus dem Privatvermögen der Gesellschafter nichts mehr zu holen sei. Immerhin braucht diese Erwägung nicht immer zutreffend zu sein. Sie ist es insbesondere dann nicht, wenn z. B. die Gesellschafter später größeres Vermögen erwerben; denn in diesem Falle würde sich der Verzicht auf die Forderung, auch wenn ohne den Erlaß sonst über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet worden wäre, als wirtschaftlicher Nachteil für die Gläubiger und wirtschaftlicher Vorteil für die Gesellschafter auswirken.

Dritter Abschnitt.

§ 11.

Die Subsidiarität der Einkunftsarten und ihre Bedeutung für die steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Die Subsidiarität der Einkunftsarten ist eine Erscheinung, die, obschon sie dem Einkommensteuergesetz 1925 zugrunde lag, von der Literatur bisher in einem einheitlichen Zusammenhang noch nicht behandelt worden ist. Man versteht unter Subsidiarität im allgemeinen das Verhältnis von zwei Vorschriften, von denen die eine nicht zur Anwendung gelangt, weil gleichzeitig der Tatbestand der anderen erfüllt ist. Die erste Vorschrift ist, wie man zu sagen pflegt, der zweiten subsidiär. So gehören beispielsweise bei einem Landwirt, der mehrere zu seinem Betriebe gehörige Gebäude verpachtet hat, die Pachtzinsen begrifflich sowohl zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als auch zu den Einkünften aus Verpachtung, zu versteuern sind sie dagegen nur als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Infolgedessen sind die Einkünfte aus Verpachtung den Einkünften aus Landwirtschaft subsidiär.

Dieses einfache Beispiel läßt schon erkennen, daß die Subsidiarität der Einkunftsarten für die Steuerpflicht der Einkünfte und damit auch für die steuerfreien Vermögensvermehrungen von großer Bedeutung ist; denn durch sie kann die Steuerpflicht ganz erheblich verschoben werden. Man braucht in dieser Hinsicht nur an die Möglichkeit zu denken, daß die 3 ersten Einkunftsarten den 4 letzten oder umgekehrt die 4 letzten den 3 ersten Einkunftsarten subsidiär sein können, um den Einfluß zu erkennen, den das Verhältnis der Einkunftsarten zueinander auf die Steuerpflicht hat. Denn von der Regelung der Subsidiarität kann es abhängen, ob die Einkünfte nach dem Gewinn oder nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu versteuern sind. Welche Verschiedenheiten in der Besteuerung sich hierbei ergeben können, haben wir in den vorhergehenden Paragraphen schon zur Genüge gezeigt. Es ist daher erforderlich, auch in diesem Zusammenhang auf die Subsidiarität der Einkunftsarten des näheren einzugehen, zumal eine einheitliche Untersuchung bisher noch fehlt.

Betrachtet man die einzelnen Einkunftsarten vom Gesichtspunkt der Subsidiarität aus, so wird man feststellen können, daß die Gewinneinkunftsarten den 4 letzten Einkunftsarten, bei denen gemäß § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG. die Einnahmen nach dem Überschuß über die Werbungskosten ermittelt werden, nicht subsidiär sind. Diese Feststellung ist für die Steuerpflicht der Einkünfte und damit auch für die steuerfreien Vermögensvermehrungen insofern von Bedeutung, als sie zur Folge hat, daß Einkünfte, die begrifflich unter eine der 3 ersten Einkunftsarten fallen, stets nach dem Gewinn zu ermitteln sind ohne Rücksicht darauf, ob die Einkünfte gleichzeitig zu einer der 4 letzten Einkunftsarten gehören. Infolgedessen müssen sämtliche Einnahmen, die mit dem Betrieb in organischem Zusammenhang stehen, sowie alle Wertsteigerungen im Falle der Realisierung bei den 3 ersten Einkunftsarten stets versteuert werden, gleichgültig, ob auch die Voraussetzungen einer anderen Einkunftsart gegeben sind. Hat z. B. ein Kaufmann ein Betriebsgrundstück vermietet, so muß er nicht nur die Mietzinsen versteuern, sondern auch die durch die Veräußerung des Gebäudes erzielten Gewinne sowie sämtliche realisierten Wertsteigerungen. Denn die Wertsteigerungen gehören, wenn sie das zum Betriebsvermögen gehörige Gebäude betreffen, im Falle der Realisierung ebenso wie die Veräußerungsgewinne und die Mietzinsen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Wesentlich anders wäre dagegen die Sachlage, wenn der Gesetzgeber vorgeschrieben hätte, daß die 3 ersten Einkunftsarten den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung subsidiär wären oder daß zumindest die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stets nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln wären, auch wenn sie gleichzeitig zu einer der 3 ersten Einkunftsarten gehören. Denn in diesem Falle wäre der Veräußerungsgewinn, sofern nicht die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäfts vorliegen, ebenso steuerfrei wie die realisierten Wertsteigerungen. Steuerpflichtig wären lediglich die Mietzinsen.

Eine weitere Folge des obigen Grundsatzes ist, daß Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die den Betrag von RM. 3000.— nicht übersteigen, stets steuerfrei sind, gleichviel, ob die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gleichzeitig unter eine der 4 letzten Einkunftsarten fallen. So braucht z. B. ein Landwirt, der aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb kein höheres Einkommen als RM. 3000.— erzielt hat, den Mietwert der Wohnung im eigenen Haus nicht zu versteuern, obwohl dieser nach § 21 Abs. 2 EStG. in voller Höhe steuerpflichtig ist. Denn der Mietwert der Wohnung gehört nach der positiven Vorschrift des § 13 Abs. 2 Ziff. 2 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sofern die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet. Da aber die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht subsidiär sind, so gilt das Landwirtschaftsprivileg auch für die Fälle, in denen die Einkünfte gleichzeitig den Tatbestand einer anderen Einkunftsart erfüllen.

Von dem Grundsatz, daß die 3 ersten Einkunftsarten den übrigen Einkunftsarten nicht subsidiär sind, gibt es scheinbar 2 Ausnahmen, die sich aber bei näherer Betrachtung nur als Bestätigung der Regel erweisen. Die erste Ausnahme scheint aus § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. zu folgen. Hiernach hat der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG. beim Bestandsvergleich außer Ansatz zu bleiben. Diese Vorschrift hat zur Folge, daß die durch die Veräußerung des Grund und Bodens erzielten Gewinne bei den 3 ersten Einkunftsarten nicht versteuert zu werden brauchen. Beträgt aber der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 2 Jahre, so liegt keine steuerfreie Vermögensvermehrung vor, sondern der Gewinn ist nach § 23 EStG. steuerpflichtig. § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. steht der Besteuerung nicht entgegen, weil er nur ausschließt, daß der Grund und Boden bei den 3 ersten Einkunftsarten in Ansatz gebracht wird. Er schließt aber nicht aus, daß der Gewinn nach einer anderen Einkunftsart versteuert wird. Die Annahme jedoch, daß die 3 ersten Einkunftsarten, soweit die aus der Veräußerung des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens erzielten Gewinne in Betracht kommen, den Einkünften aus Spekulationsgeschäften subsidiär sind, ist nicht begründet; denn von einer Subsidiarität kann nur die Rede sein, wenn die Einkünfte unter mehrere Einkunftsarten fallen, aber nur nach einer zu versteuern sind. Dies ist hier nicht der Fall, da die mit dem Grund und Boden zusammenhängenden Veräußerungsgewinne nur bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften in Ansatz gebracht werden können und nicht auch bei den 3 ersten Einkunftsarten[159]).

Die zweite Ausnahme vom obigen Grundsatz scheinen die Einkünfte aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen zu bilden. Diese Einkünfte waren im Einkommensteuergesetz 1925 nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht nach § 30 Abs. 3 EStG. 1925 (§ 17 EStG. 1934), sondern nach § 41 Ziff. 1 (§ 23 Ziff. 1 EStG. 1934) zu versteuern, sofern die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes gegeben waren[160]). Die Vorschrift des § 30 Abs. 3 EStG. 1925 war somit der Vorschrift des § 40 EStG. 1925 subsidiär. Diese Subsidiarität hatte zur Folge, daß Veräußerungsgewinne, die den dem veräußerten Anteil entsprechenden Teil von RM. 10 000.— nicht überstiegen, entgegen § 30 Abs. 3 EStG. 1925 nicht steuerfrei waren, wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäfts vorlagen. Eine weitere Folge war, daß die Veräußerungsgewinne auch dann steuerpflichtig waren, wenn der Steuerpflichtige nicht wesentlich an dem Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war. Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß die

[159]) Es sei denn, daß der Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG. ermittelt wird. Ist dies nämlich der Fall, so müssen die Veräußerungsgewinne stets nach § 5 Abs. 1 EStG. versteuert werden und zwar auch dann, wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes vorliegen.

[160]) StuW. 1931, 98; 854.

3 ersten Einkunftsarten den übrigen Einkunftsarten nicht subsidiär sind, lag in dieser Regelung jedoch nicht; denn bei den Veräußerungsgewinnen aus wesentlichen Beteiligungen handelt es sich um Einkünfte, die nach dem Einkommensbegriff steuerfrei sind und die erst durch die besondere Vorschrift des § 30 Abs. 3 EStG. für steuerpflichtig erklärt worden sind[161]). Unter diesen Umständen war es daher auch nichts besonderes, wenn der Reichsfinanzhof für die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen angenommen hat, daß sie, falls sie begrifflich unter eine der im Gesetz aufgezählten Einkunftsarten fielen, nach dieser und nicht nach § 30 Abs. 3 EStG. 1925 versteuert werden mußten.

Wesentlich anders scheint die Stellung der Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen im geltenden Einkommensteuergesetz zu sein; denn diese Gewinne gehören nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 17 EStG. zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Es fragt sich aber, ob die Veräußerungsgewinne auf Grund dieser Vorschrift in allen Beziehungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Insbesondere erscheint es fraglich, ob auf diese Gewinne auch der Grundsatz Anwendung zu finden hat, daß die Einkünfte aus Gewerbetrieb den 4 letzten Einkunftsarten nicht subsidiär sein können. Dieses kann für die Steuerpflicht von erheblicher Bedeutung sein. Denn bejaht man die Anwendung dieses Grundsatzes, so können die Veräußerungsgewinne nur versteuert werden, wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG. gegeben sind. Verneint man dagegen die Anwendbarkeit, so sind die Gewinne auch dann steuerpflichtig, wenn zwar nicht die Voraussetzungen des § 17 EStG., wohl aber die Voraussetzungen des § 23 EStG. gegeben sind. U. E. muß die Frage verneint werden. Denn nach § 23 Abs. 3 EStG. finden die Vorschriften über die Besteuerung von Spekulationsgewinnen nur in den Fällen keine Anwendung, in denen Wirtschaftsgüter veräußert werden, deren Wert bei den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Ziff. 1—6 EStG. anzusetzen ist. Wird der Wert von Wirtschaftsgütern dagegen nicht bei den andern Einkunftsarten angesetzt, wie dieses bei den Veräußerungsgewinnen der Fall ist, falls sie nicht nach § 17 EStG. steuerpflichtig sind, so müssen die Veräußerungsgewinne nach § 23 Abs. 3 EStG. in vollem Umfange versteuert werden[162]). Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß die 3 ersten Einkunftsarten den 4 letzten Einkunftsarten nicht subsidiär sein können, liegt in dieser Regelung jedoch nicht, da von einer Subsidiarität nur die Rede sein kann, wenn die Einkünfte gleichzeitig unter 2 Einkunftsarten fallen, aber nur nach einer zu versteuern sind. Bei den Veräußerungsgewinnen aus wesentlichen Beteiligungen ist dies aber nicht der Fall, da die Vorschriften über die Spekulationsgeschäfte nur angewandt

---

[161]) So der Reichsfinanzhof in RStBl. 1933, 1010; StuW. 1933, 286.

[162]) Ebenso Wieneke § 17 Bem. 1 und Kennerknecht § 16 KStG. § 17 EStG. Anm. 8.

werden können, wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG. nicht gegeben sind[163]).

Der Grundsatz, daß die 3 ersten Einkunftsarten den 4 letzten Einkunftsarten nicht subsidiär sind, liegt somit dem Gesetz uneingeschränkt und ausnahmslos zugrunde. Aus dieser Regelung des Gesetzgebers darf aber nicht geschlossen werden, daß auch umgekehrt die 4 letzten Einkunftsarten den 3 ersten stets subdiär sind; denn es ist ebensogut möglich, daß die 4 letzten Einkunftsarten und die 3 ersten Einkunftsarten einander ausschließen. Dieses ist auch tatsächlich der Fall bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bei diesen findet man nämlich im Gegensatz zu den 3 letzten Einkunftsarten keine Vorschrift darüber, daß die Einkünfte den 3 ersten Einkunftsarten zuzurechnen sind, falls auch deren Voraussetzungen gegeben sind. Infolgedessen stehen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu den 3 Gewinneinkunftsarten im Verhältnis der Exklusivität. Die Folge davon ist, daß in Zweifelsfällen auf Grund der Verkehrsauffassung bestimmt werden muß, zu welcher Einkunftsart die Einkünfte gehören. So muß beispielsweise bei den Einnahmen, die ein Bahnhofswirt aus der Besorgung der im Bahnhof aufgestellten Automaten erzielt, nach der Verkehrsauffassung entschieden werden, ob diese Tätigkeit zum Gewerbebetrieb gehört oder ob es sich um eine unselbständige Tätigkeit im Sinne des § 19 EStG. handelt. Der Reichsfinanzhof hat mit Recht entschieden, daß die Einkünfte nach der Verkehrsauffassung nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören, weil sie ihrem Umfang nach derart geringfügig sind, daß von einem besonderen Arbeitsverhältnis nicht die Rede sein kann[164]).

Im Gegensatz zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehen die 3 letzten Einkunftsarten zu den Gewinneinkunftsarten im Verhältnis der Subsidiarität. So sind beispielsweise Einkünfte aus Leistungen nach § 22 Ziff. 3 EStG. nur zu versteuern, sofern sie weder zu den 6 ersten Einkunftsarten noch zu den Einkünften aus Spekulationsgeschäften oder zu den wiederkehrenden Bezügen gehören. Sie sind daher nicht nur den 3 ersten, sondern auch der 5. und 6. Einkunftsart sowie den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Ziff. 1 und 2 subsidiär. Den Leistungsgewinnen im Rang folgen die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften und die wiederkehrenden Bezüge. Diese sind mit Ausnahme der Leistungsgewinne allen übrigen Einkunftsarten zuzurechnen. Eine Stufe höher im Rang stehen die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die abgesehen von den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG. und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit allen übrigen Einkunftsarten subsidiär sind und

[163]) Sind die Voraussetzungen des § 17 EStG. und die des § 23 EStG. gleichzeitig gegeben, so muß u. E. die Besteuerung nach § 17 erfolgen. Denn nach § 23 Abs. 3 finden die Vorschriften des Spekulationsgeschäftes keine Anwendung, wenn der Wert der Wirtschaftsgüter bei einer anderen Einkunftsart anzusetzen ist. Dieses ist aber hier der Fall.

[164]) RStBl. 1928, 130.

zwar gemäß § 20 Abs. 3 EStG. auch den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die letzteren stehen infolgedessen nur zu den Gewinneinkünften sowie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Verhältnis der Subsidiarität.

Diese Subsidiarität der 3 letzten Einkunftsarten gegenüber den 3 ersten hat zur Folge, daß die Einkünfte bei den 3 letzten Einkunftsarten, wenn gleichzeitig die Voraussetzungen der Gewinneinkunftsarten gegeben sind, nicht nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten, sondern nach dem Gewinn zu ermitteln sind. Infolgedessen sind beispielsweise Wertsteigerungen im Falle der Realisierung und auch Veräußerungsgewinne bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen steuerpflichtig, wenn die Einnahmen den Gewinneinkünften zuzurechnen sind[165]). Eine weitere Folge dieser Subsidiarität ist, daß die Leistungsgewinne, auch wenn sie den Betrag von RM. 300.— nicht übersteigen, versteuert werden müssen, soweit sie zu einer der 6 ersten Einkunftsarten gehören. Das gleiche gilt für die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften. Die Spekulationsgewinne müssen nämlich, sofern sie zu einer der 3 ersten Einkunftsarten gehören, stets versteuert werden und zwar auch dann, wenn sie den Betrag von RM. 1000.— nicht übersteigen oder wenn es sich um die Veräußerung von Wertpapieren handelt, die zu den im § 23 Abs. 2 EStG. genannten gehören; denn die Steuerfreiheit der Spekulationsgewinne besteht in den beiden Fällen nur, sofern die Gewinne nach § 23 EStG. versteuert werden.

Aber nicht nur im Verhältnis zu den 3 ersten Einkunftsarten, sondern auch im Verhältnis zu den 3 letzten Einkunftsarten ist die Subsidiarität der Spekulationsgewinne für die Steuerpflicht von Bedeutung. So sind z. B. die Gewinne, die ein Hauseigentümer oder Besitzer von Kapitalvermögen aus der Veräußerung von Waren erzielt, steuerfrei, sofern der Steuerpflichtige die Waren als Miet- oder Kapitalzinsen erhalten hat. Denn der gemeine Wert der Waren ist bereits bei den Einkünften aus Vermietung bzw. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen versteuert worden[166]). Infolgedessen können die aus der Veräußerung der Waren erzielten Gewinne auch nicht nach § 23 EStG. versteuert werden, da nach § 23 Abs. 3 EStG. Spekulationsgewinne nur steuerpflichtig sind, falls Wirtschaftsgüter veräußert werden, deren Wert bei den 6 ersten Einkunftsarten nicht anzusetzen ist[167]). Dieses ist aber hier der Fall.

---

[165]) Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit müssen dagegen die Einkünfte stets nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden, da eine Subsidiarität gegenüber den 3 ersten Einkunftsarten nicht besteht.

[166]) Die Veräußerung der Mietzinsen bzw. der Kapitalzinsforderung ist allerdings steuerpflichtig und zwar einschließlich des hierbei erzielten Veräußerungsgewinnes. S. §§ 20 Abs. 2 Ziff. 2 und 21 Abs. 2 EStG.

[167]) Ebenso Kennerknecht § 16 KStG. § 23 EStG. Anm. 5.

Zu untersuchen bleibt nur noch, in welchem Verhältnis die 3 ersten Einkunftsarten zueinander stehen. Betrachtet man daraufhin einmal die hierfür in Frage kommenden gesetzlichen Bestimmungen, so wird man feststellen müssen, daß eine Zurechnungsklausel, wie sie bei den 3 letzten Einkunftsarten vorhanden ist, fehlt. Infolgedessen stehen die 3 ersten Einkunftsarten zueinander im Verhältnis der Exklusivität, das heißt, sie schließen einander aus. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht jedoch für die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen. Diese sind nämlich, obwohl sie nach § 17 EStG. zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu rechnen sind, nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[168]) den 3 Gewinneinkunftsarten subsidiär, soweit die Beteiligungen zum Betriebsvermögen gehören. Diese Subsidiarität der Veräußerungsgewinne ist für die Steuerpflicht von erheblicher Bedeutung. Denn gehören die Beteiligungen zum Betriebsvermögen, so werden die Gewinne nicht nach § 17 EStG. versteuert, sondern nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG. Dieses hat zur Folge, daß die Gewinne in vollem Umfange steuerpflichtig sind und zwar auch dann, wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG. nicht vorliegen[169]). Würden die Einkünfte aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen nicht den 3 Gewinneinkunftsarten zuzurechnen sein, so wären im letzteren Falle die Veräußerungsgewinne steuerfrei.

Das gleiche wie für die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen trifft für die Liquidationsraten und die Fusionsgewinne zu, die die Aktionäre erhalten. Die letzteren sind nämlich nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[170]) und die ersteren nach § 18 Abs. 2 DVOEStG. den Veräußerungsgewinnen aus wesentlichen Beteiligungen gleichgestellt. Sie können aber trotzdem nach § 17 EStG. nur versteuert werden, wenn die Beteiligung nicht zum Betriebsvermögen gehört. Gehören sie dazu, so sind die Fusionsgewinne und die Liquidationsraten, auch wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG. nicht vorliegen, steuerpflichtig. Auch dieses ist eine Folge davon, daß § 17 EStG. nur subsidiär anwendbar ist.

Zweiter Teil.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den körperschaftssteuerpflichtigen Personen.

§ 12.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften mit Ausnahme der einmaligen Vermögensanfälle.

---

168) E. 24, 267; 38, 276.
169) S. Reichsfinanzhof in E. 38, 276.
170) E. 30, 187 (188).

Steuerfreie Vermögensvermehrungen können bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften[171]) nur in geringem Umfange auftreten. Dieses ist in erster Linie darauf zurückzuführen, daß diese Gesellschaften nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[172]) und neuerdings auch nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 56 Ziff. 1 RBewG.[173]) grundsätzlich kein anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen können. Steuerfrei sind zunächst bei diesen Gesellschaften neben den Einlagen und den Wertsteigerungen, die vor der Realisierung fortfallen[174]), Vereinsbeiträge bei Personenvereinigungen, Schachtel- und Fusionsgewinne[175]). Die Steuerfreiheit der Schachtelgewinne — wir gehen im folgenden nur auf die beiden letzten Steuerbefreiungen ein — ist an die Voraussetzung geknüpft, daß eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft seit Beginn des Wirtschaftsjahres nachweislich zu einem Viertel in Form von Anteilen irgendwelcher Art unmittelbar an einer ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Folge einer solchen Beteiligung ist, daß die auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile bei der Obergesellschaft außer Ansatz bleiben. Dieses Privileg, das trotz mancher Bedenken in das neue Körperschaftssteuergesetz (§ 9) aufgenommen worden ist, gilt jedoch nur, soweit es sich um Kapitalgesellschaften handelt. Aber auch auf diese findet es keine Anwendung, falls die Ober- und Untergesellschaft in einem Organverhältnis zueinander stehen und das Organverhältnis so ausgestaltet ist, daß die Tochtergesellschaft ihren Gewinn für die Muttergesellschaft erwirbt. Denn in diesem Falle sind nach Ansicht des Reichsfinanzhofs[176]) die von der Tochtergesellschaft erarbeiteten Erträgnisse nicht, wie§ 11 Abs. 1 Ziff. 3 KStG. 1925 (§ 9 KStG.) verlangt, Einnahmen der Obergesellschaft aus

---

[171]) Wir untersuchen die steuerfreien Vermögensvermehrungen zunächst, nur bei diesen Gesellschaften, weil durch § 19 DVDKStG. eine ganze Reihe anderer Gesellschaften ihnen gleichgestellt worden ist.

[172]) E. 15, 200 (207); 17, 84; 21, 123; 37, 211 (214); RStBl. 1929, 228; 1937, 321.

[173]) Zu beachten ist jedoch, daß das Betriebsvermögen im Sinne des RBewG. und im Sinne des EStG. nicht stets übereinzustimmen braucht. Dieses trifft z. B. für die im § 59 RBewG. genannten Gegenstände zu und zwar insbesondere für die im §§ 59 Ziff. 2, 67 Ziff. 5 S. 3 RBewG. aufgeführten ungeschützten Erfindungen, denn diese sind für das Körperschaftssteuergesetz zu aktivieren, falls ein wirtschaftlicher Nutzen über das Aufwendungsjahr hinaus zu erwarten ist. S. Reichsfinanzhof in RStBl. 1933, 79 und Kaemmel-Baccioco § 5 Anm. 10.

[174]) In den Fällen des § 6 Ziff. 2 S. 3 und 4 EStG. können allerdings —nicht müssen — nicht realisierte Wertsteigerungen versteuert werden. S. Bühler „Bilanz und Steuer" S. 102.

[175]) Bei all diesen Steuerbefreiungen handelt es sich begrifflich nicht um steuerfreie Vermögensvermehrungen, sondern um sachliche Befreiungen von der Körperschaftssteuerpflicht, da sich die Steuerfreiheit nicht aus dem Einkommensbegriff ergibt. Trotzdem gehen wir auf sie kurz ein mit Rücksicht auf die besondere Bedeutung, die sie für das Steuerrecht haben.

[176]) E. 23, 91; 31, 238 (241); StuW. 1933, 124.

einer Beteiligung an einer „andern" Gesellschaft, sondern sie sind unmittelbarer Gewinn der Muttergesellschaft.

Neben den Schachtelgewinnen sind weiter steuerfrei Fusionsgewinne und zwar folgt die Steuerfreiheit dieser Gewinne aus § 15 KStG. Hiernach sind die durch die Fusion erzielten Gewinne nicht zu versteuern, falls die abgebende Gesellschaft ihr Vermögen als Ganzes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft überträgt, und es sichergestellt ist, daß dieser Gewinn später der Körperschaftssteuer unterliegt. Im Gegensatz zu der entsprechenden Bestimmung des § 18 Abs. 3 KStG. 1925 können also im geltenden Körperschaftssteuergesetz Fusionsgewinne der Besteuerung nicht mehr ganz entzogen werden[177]). Denn die Gewinne sind nur steuerfrei, wenn sichergestellt ist, daß sie später der Körperschaftssteuer unterliegen. Mithin beschränkt sich die Bedeutung der Vorschrift des § 15 KStG. in der Hauptsache auf die Feststellung, daß die Fusionsgewinne nicht unmittelbar nach der Fusion steuerpflichtig sind, sondern erst bei der Realisierung[178]). Denn in der Regel stellt sich die Übertragung des Vermögens gegen Gewährung von Anteilen der übernehmenden Gesellschaft noch nicht als Realisierung des durch die Fusion erzielten Gewinnes dar.

Im übrigen ist zu den Fusionsgewinnen nur noch zu bemerken, daß zur Zeit wichtige Sondervorschriften gelten. Durch das Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. 7. 1934 sind nämlich über den Rahmen des § 15 KStG. hinaus weitere Steuerbefreiungen geschaffen worden. Auf diese können wir jedoch nicht näher eingehen, weil dieses den Rahmen der Arbeit überschreiten würde.

Steuerfrei sind weiter neben den oben genannten Steuerbefreiungen Agiogewinne sowie Sanierungs- und bloße Buchgewinne. Was zunächst die Agiogewinne angeht, so sind sie, gleichgültig, ob sie bei Errichtung der Gesellschaft oder bei der Ausgabe neuer Aktien durch Überpariemmission erzielt werden, nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht steuerpflichtig und zwar deshalb nicht, weil sie den Einlagen wirtschaftlich gleichstehen[179]).

Im Gegensatz zu den Agiogewinnen waren die Sanierungsgewinne bisher nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs steuerpflichtig[180]). Diese Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist jedoch jetzt überholt, da § 11 Ziff. 4 KStG. die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne ausdrücklich anordnet. Zu beachten ist allerdings, daß nach dieser Vorschrift nur die Gewinne steuerfrei sind, die dadurch entstehen, daß die Gläubiger zum Zwecke der Sanierung der Gesellschaft ihre Forderungen ermäßigen oder erlassen. Wird der Erlaß deshalb vorgenommen, weil die Gläubiger

---

[177]) Bender § 15 KStG. Anm. 3 C 1. Abs. 2.

[178]) So der Reichsfinanzhof für die Fusionsgewinne, die die einzelnen Aktionäre erzielen. E. 30, 187 (188). Becker Bem. 139b vor § 19.

[179]) Ebenso der Reichsfinanzhof in E. 12, 306; 3, 372.

[180]) RStBl. 1929, 228.

einen Streit über die Höhe der Forderungen vergleichsweise beilegen wollen oder weil sie wegen anderer geschäftlicher Rücksichten dem Schuldner entgegenkommen wollen, so sind die Gewinne nicht steuerfrei[181]). Desgleichen sind nicht steuerfrei Gewinne, die zwar durch den Erlaß von Betriebsschulden entstehen, die aber nach der Absicht der Gläubiger nicht der Wiedergesundung des Betriebes, sondern lediglich der Sicherung des Fortkommens und Fortlebens der einzelnen Gesellschafter dienen sollen. Denn § 11 Ziff. 4 KStG. setzt voraus, daß die Sanierung die finanzielle Gesundung der Körperschaft und nicht die der einzelnen Gesellschafter zum Gegenstand hat[182]). Keine Sanierungsgewinne im Sinne des § 11 Ziff. 4 KStG. stellen weiter Gewinne dar, die durch den Erlaß von Steuerschulden entstehen. U. E. wird man bei Erlaß von geschuldeten und passivierten Steuerschulden einen steuerfreien Sanierungsgewinn nur annehmen können, soweit der Erlaß im Rahmen eines allgemeinen Akkords erfolgt ist. Dagegen genügt es nicht, daß der Erlaß seine Grundlage lediglich in den §§ 13 oder 133 RAbgO. hat[183]).

Neben den Agio- und Sanierungsgewinnen sind nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ferner steuerfrei bloße Buchgewinne, die durch Herabsetzung des Grundkapitals entstehen. So brauchte beispielsweise nach dem Reichsfinanzhof eine Aktiengesellschaft, die im Laufe des Jahres 1925 für den Einkauf eigener Aktien einen Betrag von RM. 205 554,30 aufgewandt und die eingekauften Aktien im Nennbetrag von RM. 280 000.— vernichtet hatte, den Gewinn, den sie dadurch erzielte, daß sie das Grundkapital herabsetzte, nicht zu versteuern, obwohl dieser nach der Handelsbilanz RM. 74 445,70 betrug[184]). In einem weiteren Falle hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß eine Aktiengesellschaft, die 680 Vorratsaktien im Nennwert von je RM. 100.— und 132 Stammaktien zum Nennwert von je RM. 1000.— eingezogen und vernichtet hatte, den durch die Herabsetzung des Grundkapitals entstandenen Gewinn von RM. 200 000.— nicht zu versteuern brauchte[185]). Der Reichsfinanzhof hat die Steuerfreiheit dieser Gewinne zunächst damit begründet, daß es sich hier um bloße Buchgewinne handle, die nicht als steuerpflichtiger Gewinn angesehen werden könnten[186]). In den späteren Entscheidungen ist der Reichsfinanzhof dazu übergegangen, die Steuerfreiheit dieser Gewinne damit zu rechtfertigen, daß es sich bei der Herabsetzung des Grundkapitals um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handle und daß hierdurch das Steuersubjekt selbst verändert werde. Es entstehe nämlich durch die Herab-

[181]) Bender § 11 KStG. Anm. 7a.

[182]) S. hierzu Reichsfinanzhof in RStBl. 1937, 436 (437), wo für das Einkommensteuergesetz mit Recht die entgegengesetzte Entscheidung gefällt worden ist.

[183]) Ebenso der Reichsfinanzhof in JW. 1936, 2885. Nach den Richtlinien ist der Erlaß von Steuerschulden grundsätzlich steuerpflichtig. S. Abschnitt B II 13 der Veranlagungsrichtlinien von 1934.

[184]) E. 24, 267 ff.

[185]) E. 37, 73.

[186]) E. 24, 267 (269).

setzung des Grundkapitals aus einer Gesellschaft mit großem Grundkapital eine Gesellschaft mit kleinem Grundkapital[187]). Diese 2. Begründung bezeichnet Bühler als befremdend[188]) und unseres Erachtens mit Recht. Zunächst ist der Hinweis des Reichsfinanzhofs darauf, daß es sich hier um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handle, für die Steuerpflicht der Gewinne ohne Bedeutung; denn ausschlaggebend für die Steuerpflicht ist allein, ob die Einnahmen unter eine der Einkunftsarten fallen. Mithin können gesellschaftsrechtliche Vorgänge, falls durch sie das Betriebsvermögen der Gesellschaft vermehrt wird, gesellschaftssteuerpflichtig und zugleich einkommensteuerpflichtig sein ebenso wie beispielsweise Schenkungen und Erbschaften nicht nur erbschaftssteuerpflichtig, sondern auch einkommensteuerpflichtig sein können. Unrichtig ist u. E. weiter die Auffassung des Reichsfinanzhofs, daß durch die Herabsetzung des Grundkapitals das Steuersubjekt verändert werde. Dem steht schon entgegen, daß juristische Personen ebenso wie natürliche Personen nicht geändert werden können, sondern nur aufgelöst und außerdem, soweit die juristischen Personen in Betracht kommen, umgewandelt werden können. Diese Umwandlung ist aber in Wirklichkeit keine Veränderung des Steuersubjekts, sondern nur eine Auflösung der alten und Gründung einer neuen Gesellschaft. Hiernach kann es sich bei der Herabsetzung des Grundkapitals nicht um eine Veränderung des Steuersubjekts handeln, denn geändert wird nicht das Subjekt, sondern lediglich das Grundkapital. Hieran ändert sich auch nichts dadurch, daß für die Herabsetzung des Grundkapitals ein Beschluß der Hauptversammlung notwendig ist. Abgesehen davon, daß auch sonst durch Hauptversammlungsbeschlüsse das Steuersubjekt als solches nicht geändert wird, stellt sich das Grundkapital in der Bilanz lediglich als ein Bilanzposten dar, der sich noch besonders dadurch auszeichnet, daß es sich um einen fiktiven Rechnungsposten handelt[189]).

Trotzdem ist der Grundgedanke, von dem der Reichsfinanzhof in seiner zweiten Begründung ausgeht, zutreffend. Denn die Besteuerung der durch Herabsetzung des Grundkapitals entstandenen Gewinne widerspricht tatsächlich, wie der Reichsfinanzhof mit Recht feststellt, dem Wesen der Körperschaftssteuer als einer Erfolgsbesteuerung. Da aber der Grund, weshalb die Besteuerung derartiger Gewinne dem Wesen der Körperschaftssteuer widerspricht, darin liegt, daß die Gesellschaft keinen wirklichen, sondern nur einen Scheingewinn erzielt hat, so läuft die zweite Begründung letzten Endes auf die erste Begründung hinaus. Diese erste Begründung ist

---

187) E. 34, 304 (306); 35, 33; 37, 73.

188) Bühler „Bilanz und Steuer" S. 268.

189) Die Gesellschaft schuldet nämlich keineswegs ihren Gesellschaftern in Höhe des Grundkapitals eine Forderung, sondern die Gesellschafter haben lediglich auf Grund ihrer Mitgliedschaft Ansprüche auf die verteilten Ausschüttungen, auf die Liquidationsraten und andere Rechte. Trotzdem muß dieser Bilanzposten nach dem Willen des Gesetzgebers zum Schutz der Gläubiger in die Bilanz aufgenommen werden.

aber, wie wir an Hand eines Beispiels nachweisen werden, richtig und durchschlagend.

Angenommen, die Aktiengesellschaft A geht mit einer Unterbilanz von RM. 50 000.— in das neue Geschäftsjahr hinein, weil ihrem Grundkapital von RM. 500 000 und Schulden von RM. 150 000 nur RM. 600 000 Aktiven gegenüberstehen. Beseitigt diese Gesellschaft nun ihren Verlust dadurch, daß sie ihr Grundkapital durch Beschluß der Hauptversammlung auf RM. 250 000.— herabsetzt, so wird hierdurch nicht nur ihr Grundkapital gedeckt, sondern sie erzielt außerdem nach der Handelsbilanz einen Gewinn von RM. 200 000.—.

Bilanz der Gesellschaft A vor der Herabsetzung des Grundkapitals.

Aktiven	RM. 600 000.—	Grundkapital	RM. 500 000.—
Verlust	RM. 50 000.—	Schulden	RM. 150 000.—
	RM. 650 000.—		RM. 650 000.—

Bilanz der Gesellschaft A nach der Herabsetzung des Grundkapitals.

Aktiven	RM. 600 000.—	Grundkapital	RM. 250 000.—
		Schulden	RM. 150 000.—
		Gewinn	RM. 200 000.—
	RM. 600 000.—		RM. 600 000.—

Dieser Gewinn von RM. 200 000.— ist aber nur ein bloßer Buchgewinn, da das Betriebsvermögen der Gesellschaft nicht vermehrt worden ist. Das Vermögen der Gesellschaft betrug hier vor der Sanierung RM. 450 000.—, nämlich RM. 600 000 Aktiven minus RM. 150 000.— Schulden und nach der Herabsetzung des Grundkapitals ebenfalls RM. 450 000.—. Denn durch die Herabsetzung des Grundkapitals sind weder die Aktiven größer noch die Schulden kleiner geworden. Lediglich der für die Höhe des tatsächlichen Vermögens unerhebliche Rechnungsposten „Grundkapital" hat sich verändert. Infolgedessen kann der ausgewiesene Gewinn von RM. 200 000.— auch nicht steuerpflichtig sein. Dem steht auch nicht entgegen, daß die Handelsbilanz, nach der ein Gewinn von RM. 200 000.— vorhanden ist, in der Regel die Grundlage für die steuerliche Gewinnausweisung ist[190]). Denn aus § 4 Abs. 1 EStG. folgt, daß ein Gewinn im Sinne des Einkommensteuerrechts nur vorliegt, wenn das Betriebsvermögen der Gesellschaft tatsächlich und nicht nur buchmäßig vermehrt worden ist. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz muß also in diesem Falle durchbrochen werden[191]). Zu beachten ist jedoch, daß für die Steuerpflicht eine Vermehrung des Betriebsvermögens nur erforderlich ist, wenn es sich um den Gewinn der Gesellschaft han-

[190]) Näheres hierüber s. Bühler „Bilanz und Steuer" § 9 ff.

[191]) Bühler bezeichnet diese Durchbrechungen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz treffend als Korrekturposten (Bühler „Bilanz und Steuer" S. 97), während sie Becker ebenso treffend als Grenzpfähle bezeichnet.

delt. Schüttet dagegen die Gesellschaft Gewinne an die Gesellschafter aus, so sind diese steuerpflichtig, auch wenn die Gesellschaft einen Gewinn nicht erzielt hat[192]), es sei denn, daß die Ausschüttungen im Zusammenhang stehen mit einer dem Gesetz entsprechenden Herabsetzung des Grundkapitals[193]) [194]).

§ 13.

Die Steuerpflicht der einmaligen Vermögensanfälle, insbesondere der unentgeltlichen Zuwendungen bei den gewerbetreibenden, buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften.

Die Steuerpflicht der einmaligen Vermögensanfälle kann bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften ebenso wie bei den einkommensteuerpflichtigen Personen unbedenklich bejaht werden, soweit es sich um Vermögensvermehrungen handelt, die mit der erwerbenden Tätigkeit der Gesellschaft in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Hierbei ist es für die Steuerpflicht grundsätzlich gleichgültig, ob die Einnahmen entgeltlicher oder unentgeltlicher Art sind. Infolgedessen wird man die Steuerpflicht von Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnissen bejahen müssen, falls der Geber zu der Zuwendung durch geschäftliche Rücksichten bewogen worden ist. Das gleiche ist der Fall bei Zufallsgewinnen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Gewerbetriebes zufließen, wie dieses z. B. bei Gewinnen aus Lagerlosen und Fundgewinnen zutreffen kann. Steuerpflichtig sind weiter unentgeltliche Zuwendungen von Einnahmen, die bei dem Geber noch nicht versteuert werden konnten, weil sie ihm infolge seines Todes noch nicht zugeflossen waren, denn hier folgt die Steuerpflicht aus § 24 Ziff. 2 EStG.

Schwieriger ist schon die Sachlage, soweit es sich um unentgeltliche Zuwendungen handelt, die mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmens in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Hier müssen wir feststellen, daß die Literatur[195]) und der 1. Senat des Reichsfinanzhofs[196]) die Steuerpflicht dieser Zuwendungen für die buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften bejahen, während sie der 6. Senat des Reichsfinanzhofs in Übereinstimmung mit der einschlägigen Literatur für das Einkommensteuergesetz verneint[197]). Diese Verschiedenheit in der Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendungen erklärt sich zunächst daraus, daß nach Ansicht des Reichsfinanzhofs (1. Senat) grundsätzlich alle Einnahmen, die dem Betriebsvermögen zufließen, steuerpflichtig sind, gleich-

---

[192]) RStBl. 1931, 483; 1932, 293; 1109; 1934, 570; 1935, 967; StuW. 2931, 37; 1933, 222; 223.

[193]) E. 26, 219; RStBl. 1930, 165; 315; 1935, 967; StuW. 1932, 770.

[194]) Eine Ausnahme von dieser Ausnahme macht der Reichsfinanzhof für die Fälle, in denen die Herabsetzung des Grundkapitals sich als Gestaltungsmißbrauch erweist. RStBl. 1935, 1169.

[195]) Bender § 6 KStG. § 2 EStG. Anm. 4; Kennerknecht § 6 KStG. Anm. 22 und für das KStG. 1925 Evers Bem. 18 ff. zu § 10 S. 394.

[196]) RStBl. 1929, 228.

[197]) Literatur und Rechtsprechung s. §§ 8, 9.

gültig, ob sie mit dem Betriebe im Zusammenhang stehen oder nicht. Der 6. Senat dagegen ist der Meinung, daß die Einnahmen mit dem Betrieb oder einem Betriebsvorgang in organischem Zusammenhang stehen müssen. Wie wir bereits nachgewiesen haben, ist die Ansicht des 6. Senates für das Einkommensteuergesetz allein zutreffend. Ob sie allerdings auch für das Körperschaftssteuergesetz zutrifft, ist noch nicht geprüft worden. Eine solche Prüfung ist aber umso notwendiger, als bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften Besonderheiten bestehen können, die bei den einkommensteuerpflichtigen Personen nicht vorhanden sind und die es rechtfertigen können, die Meinung des 6. Senats für das Körperschaftssteuergesetz abzulehnen bzw. die des 1. Senats anzuerkennen. Wir werden sehen, daß dieses auch tatsächlich der Fall ist.

Zunächst könnte man, um darzulegen, daß die vom 6. Senat aufgestellten Rechtsgrundsätze auf die buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften nicht angewandt werden können, darauf hinweisen, daß diese Gesellschaften grundsätzlich kein anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen können. Dieser Hinweis, auf den sich auch der 1. Senat des Reichsfinanzhofs zur Begründung seiner Ansicht berufen hat, ist jedoch nicht durchschlagend. Denn, wie wir bereits festgestellt haben, können nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und neuerdings sogar nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 56 Ziff. 7 RBewG. auch offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften kein anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen. Trotzdem hat der 6. Senat an seinen Rechtsgrundsätzen festgehalten und verlangt, daß bei diesen Gesellschaften gleichfalls die Einnahmen mit dem Betrieb in organischem Zusammenhang stehen müssen, um steuerpflichtig zu sein. Er hat infolgedessen die betriebsfremden Einnahmen wie Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse betriebsfremder Art für steuerfrei erklärt. Wir stellen also fest, der Umstand allein, daß gewerbetreibende buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften kein anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen, zwingt nicht dazu, die von dem 6. Senat aufgestellten Rechtsgrundsätze aufzugeben.

Ebensowenig ist eine solche Aufgabe notwendig mit Rücksicht darauf, daß diese Gesellschaften den Gewinn stets nach § 5 Abs. 1 zu ermitteln haben und daß von einigen Ausnahmen abgesehen der nach der Handelsbilanz ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Zwar ist zuzugeben, daß nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch die betriebsfremden Einnahmen als Gewinn ausgewiesen werden müssen, weil sie das Betriebsvermögen vermehren. Aber das gleiche ist auch bei den offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften der Fall, da diese ebenfalls zur Führung von Büchern verpflichtet sind und kein anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen können. Trotzdem hat der 6. Senat auch bei ihnen die betriebsfremden Einnahmen für steuerfrei erklärt. Der Reichsfinanzhof hat also den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in ganz erheblichem Umfange durchbrochen. Eine solche Durchbrechung muß aber, wenn man schon wie wir die Rechtsgrundsätze

des 6. Senats vertritt, auch für das Körperschaftssteuergesetz vorgenommen werden, es sei denn, daß besondere Gründe dies verbieten. Solche Gründe sind aber in der Tat vorhanden.

Zunächst ist festzustellen, daß die offenen Handelsgesellschaften und die buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften sich voneinander dadurch unterscheiden, daß bei den offenen Handelsgesellschaften stets unterschieden werden kann, ob die Zuwendungen der Gesellschaft als solcher, also der Gesamtheit der Gesellschafter als Geschäftsperson oder ob sie der Gesamtheit der Gesellschafter oder einem von ihnen als Privatperson zugedacht waren. Anders ist die Sachlage bei den buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften. Bei diesen fällt die persönliche Seite ganz fort, da neben der Aktiengesellschaft als selbständigem Steuersubjekt eine Person, die dem Geschäftsinhaber als Privatperson entspricht, nicht vorhanden ist. Dieses wird auch vom Reichsfinanzhof[198]) sowie vom Reichsgericht[199]) hervorgehoben. So hat das Reichsgericht ausdrücklich darauf hingewiesen, daß es neben der juristischen Person der Gesellschaft insbesondere auch keine Gesamtheit der Gesellschafter als weiteres Rechtssubjekt gibt daß das Vermögen der Gesellschaft einheitlich ist und in allen seinen Bestandteilen der juristischen Person gehört. Diese grundlegende Verschiedenheit, die hiernach zwischen der juristischen und der natürlichen Person besteht, ist, wie der Reichsfinanzhof an anderer Stelle ausführt[200]), darauf zurückzuführen, daß die Einkommensteuer das Unternehmen eines Gewerbebetriebes nicht als selbständiges Steuersubjekt ansieht, sondern nur als Maßstab für die Bemessung des Einkommens einer oder mehrerer natürlicher Personen, im Gegensatz zur Körperschaftssteuer, wo Steuersubjekt, die das Unternehmen selbständig verkörpernde Körperschaft ist[201]). Geht man von dieser Erkenntnis aus, so kann man mit guten Gründen der Ansicht sein, daß bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften sämtliche Vermögenswerte, die der Gesellschaft zufließen, stets in einem gewissen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und daß sie daher auch vom Standpunkt des 6. Senats aus betrachtet steuerpflichtig sind. Denn der Geber kann der Gesellschaft als Privatperson keine Zuwendungen machen, da eine solche garnicht vorhanden ist. Immerhin kann man auch anderer Meinung sein. So kann man sich auf den Standpunkt stellen, daß ein solcher Zusammenhang mit dem Betriebe nicht genüge, sondern daß für die Steuerpflicht der Einnahmen gefordert werden müsse, daß die Einnahmen mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen müssen. Solche Einnahmen kann es aber auch geben,

198) RStBl. 1929, 228.
199) RGZ. 63, 203 (207).
200) RStBl. 1929, 228; 1937, 437.
201) Daß diese Unterscheidung keineswegs begriffsnotwendig ist, dafür gibt § 2 Ziff. 2c VermStG. 1925 ein Beispiel. Nach dieser Vorschrift waren nämlich offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften selbständig vermögenssteuerpflichtig.

selbst wenn Empfänger der Zuwendung eine buchführungspflichtige gewerbetreibende Kapitalgesellschaft ist. Diese Fälle werden zwar selten auftreten, möglich sind sie aber schon. Beispielsweise wird man den Zusammenhang mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmers verneinen können, wenn jemand, der mit der Gesellschaft bisher in keinen geschäftlichen Beziehungen gestanden hat, der Gesellschaft durch Testament ein Grundstück vermacht. Trotzdem muß aber auch in solchen Fällen die Steuerpflicht bejaht werden und zwar deshalb, weil nach § 19 DVDRStG. alle Einkünfte bei buchführungspflichtigen Gesellschaften stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind[2]). Der Gesetzgeber unterscheidet also nicht, ob die Einnahmen mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen oder nicht, sondern er erklärt schlechthin sämtliche Einkünfte kraft gesetzlicher Fiktion bei diesen Gesellschaften als gewerbliche, sofern sie nur der Gesellschaft zufließen.

Wir stellen somit als Ergebnis fest, daß die verschiedene Auslegung der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG. durch den 1. und 6. Senat des Reichsfinanzhofs für die zur Buchführung verpflichteten gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften ohne Bedeutung ist. Denn selbst wenn man wie wir mit dem 6. Senat grundsätzlich auf dem Standpunkt steht, daß die Einnahmen mit dem Betriebe in organischer Verbindung stehen müssen, so muß doch diese Auslegung der §§ 4 und 5 EStG. zurücktreten gegenüber der ausdrücklichen Vorschrift des § 19 DVDRStG., die sämtliche Einkünfte bei den buchführungspflichtigen Gesellschaften als gewerbliche erklärt. Mithin kann im Gegensatz zu den einkommensteuerpflichtigen Personen bei den körperschaftssteuerpflichtigen Personen, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches verpflichtet sind, für die Steuerpflicht der Einkünfte nicht verlangt werden, daß die Einnahmen mit dem Betrieb in organischer Verbindung stehen. Vielmehr muß es für die Steuerpflicht bereits genügen, daß die Einnahmen dem Betriebsvermögen zufließen und dieses vermehren. Infolgedessen sind einmalige Vermögensanfälle wie Lotterie- und Fundgewinne ebenso steuerpflichtig wie unentgeltliche Zuwendungen betriebsfremder Art[3]). Eine Durchbrechung der Handelsbilanz braucht somit im Gegensatz zu den einkommensteuerpflichtigen Personen nicht vorgenommen zu werden.

Trotzdem wir hiernach die Steuerpflicht von einmaligen Vermögensanfällen bei den buchführungspflichtigen gewerbetreibenden Kapitalgesellschaften grundsätzlich bejahen, so muß doch im Einzelfalle geprüft werden und zwar insbesondere bei den unentgeltlichen Zuwendungen betriebs-

[2]) Auf die nähere Bedeutung dieser Vorschrift für die buchführungspflichtigen Gesellschaften, die kein Gewerbe betreiben, kommen wir im nächsten Paragraphen zurück.

[3]) Wir weisen schon hier darauf hin, daß § 19 DVDRStG. nur für die zur Buchführung verpflichteten Gesellschaften gilt. Für die übrigen Gesellschaften gilt, wie wir im nächsten Paragraphen nachweisen werden, grundsätzlich das gleiche wie für die einkommensteuerpflichtigen Personen.

fremder Art, ob nicht die Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen analog angewandt werden muß. Eine solche analoge Anwendung könnte man allerdings ganz allgemein ablehnen mit Rücksicht auf die Vorschrift des § 19 DVDKStG., nach der schlechthin alle Einkünfte bei den buchführungspflichtigen Gesellschaften als gewerbliche anzusehen sind. U. E. wäre aber eine solch unbedingte Ablehnung nicht zu billigen, zumal neuerdings der 1. Senat des Reichsfinanzhofs sich für die analoge Anwendung ausgesprochen hat und zwar für einen Hauptfall einer betriebsfremden Schenkung. Es handelt sich bei dem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fall darum, ob eine Aktiengesellschaft einen Betrag von RM. 337 071.—, den sie von dem Vater bzw. Großvater ihrer Aktionäre erhalten hatte, versteuern mußte, obwohl der Geber auf die Rückzahlung des überwiesenen Betrages verzichtet hatte[204]). Der Reichsfinanzhof hat die Steuerpflicht dieses Betrages verneint mit der Begründung, daß den Leistungen der Gesellschafter gleichgestellt werden müßten Leistungen von Personen, die den Gesellschaftern oder einem Gesellschafter nahe ständen. Eine solche Gleichstellung sei um so mehr erforderlich, als für den umgekehrten Fall, daß die Gesellschaft an die Aktionäre oder ihnen nachstehenden Personen Gewinne ausschütte, die Steuerpflicht dieser Gewinne bereits bejaht worden sei[205]).

Diese erst kürzlich veröffentlichte Entscheidung des Reichsfinanzhofs gibt zu denken Anlaß. Sie zeigt vor allem, daß der Reichsfinanzhof gar nicht abgeneigt ist, die Vorschrift über die Steuerfreiheit von Einlagen analog anzuwenden, wenn es sich wie im obigen Falle um eine typische betriebsfremde Schenkung handelt. U. E. muß dieser Entscheidung im Ergebnis und auch in den Gründen gefolgt werden.

Unsere Aufgabe im folgenden ist es nun für die Fälle, in denen die wirtschaftliche Auffassung gleichfalls eine analoge Anwendung der Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen fordert, die Gründe aufzudecken, die für eine weitere Zulassung der analogen Anwendung sprechen. Zunächst ist für eine weitere Zulassung der analogen Anwendung der Umstand von Bedeutung, daß die Beziehungen zwischen den Aktionären und der Gesellschaft gar nicht so eng gestaltet sind wie etwa bei den einkommensteuerpflichtigen Personen. Man denke nur daran, daß im obigen Falle die Aktionäre, also die Kinder bzw. Enkel des Schenkers, die Aktien bei günstiger Gelegenheit noch innerhalb desselben Jahres, in dem die Zuwendung erfolgt war, verkaufen oder daß ein Aktionär, der seiner Gesellschaft eine Schuld erläßt, seine Aktien ebenfalls noch in demselben Jahr veräußert. Hier muß nach der Rechtsprechung die Steuerpflicht der Zuwendungen in beiden Fällen verneint werden, obwohl der zuwendende Gläubiger am Schluß des Wirtschaftsjahres, also dem maßgebenden Zeitpunkt für die Gewinnfeststellung, gar nicht mehr Aktionär ist. Denn

---

[204]) E. 39, 303.

[205]) E. 32, 85. S. ferner E. 16, 306 (308); 20, 169 (172); RStBl. 1933, 1031.

entscheidend für die Steuerpflicht ist, daß bei Erlaß der Betriebsschuld der Gläubiger noch Aktionär war. Aus diesem Beispiel ist schon zu erkennen, daß das Verhältnis zwischen den Aktionären der Gesellschaft und der Gesellschaft selbst nicht besonders eng ist. Infolgedessen braucht man auch, selbst wenn der Zuwendende einmal nicht Aktionär ist oder mit keinem der Aktionäre in einem nahen Verwandtschaftsverhältnis steht, bei der analogen Anwendung der Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen gar nicht so kleinlich zu sein, zumal meist oder zumindest sehr oft die Besteuerung von Schenkungen, die mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmens in keinem Zusammenhang stehen, dem Wesen der Körperschaftssteuer als einer Erfolgsbesteuerung ebenso widersprechen wird wie die Besteuerung von bloßen Buchgewinnen. Hinzu kommt noch, daß der Gesetzgeber neuerdings Sanierungsgewinne bei den körperschaftssteuerpflichtigen Personen ausdrücklich für steuerfrei erklärt hat. Diese Gewinne stehen aber, wie wir an anderer Stelle bereits nachgewiesen haben, mit dem Betriebe immerhin in einem gewissen Zusammenhang. Ja, dieser Zusammenhang kann mitunter sogar größer sein als bei manchen unentgeltlichen Zuwendungen, die keine Sanierungsgewinne sind. Infolgedessen wird es oft ungerechtfertigt sein, die Steuerpflicht in dem einen Falle zu bejahen und in dem anderen Falle zu verneinen.

Wenn wir hiernach auch im allgemeinen die analoge Anwendung der Vorschrift über die Steuerfreiheit der Einlagen befürworten, so darf doch nicht übersehen werden, daß diese analoge Anwendung nur eine Ausnahme bilden darf, denn grundsätzlich müssen gemäß § 19 DVDKStG. sämtliche Einkünfte als gewerbliche ermittelt und versteuert werden. U. E. dürfte eine analoge Anwendung vor allem für unentgeltliche Zuwendungen betriebsfremder Art in Betracht kommen, nicht so sehr dagegen für einmalige Lotterie- und Fundgewinne und zwar auch dann nicht, wenn sie nicht im Rahmen des Gewerbetriebes der Gesellschaft zufließen.

§ 14.

Die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den übrigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen.

Die übrigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen müssen, soweit die steuerfreien Vermögensvermehrungen in Betracht kommen, in 2 Gruppen eingeteilt werden: 1. in solche, die zwar kein Gewerbe betreiben, die aber nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches[206]) zur Führung von Büchern verpflichtet sind[207]), 2. in solche, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern nicht verpflichtet sind. Diese Einteilung

[206]) Zu beachten ist, daß die Verpflichtung zur Führung von Büchern nicht im Handelsgesetzbuch selbst ausgesprochen sein muß, sie kann auch auf anderen Gesetzen beruhen. S. RStBl. 1932, 400.

[207]) Die buchführungspflichtigen Gesellschaften, die ein Gewerbe betreiben, haben wir bereits im vorigen Paragraphen untersucht, wir werden im folgenden auf die dort gemachten Feststellungen Bezug nehmen können.

erweist sich deshalb als notwendig, weil nach § 19 DVDKStG. die Einkünfte bei den zu 1. genannten Gesellschaften stets als gewerbliche anzusehen sind, auch wenn die Gesellschaft selbst kein Gewerbe betreibt. Zu den buchführungspflichtigen Gesellschaften gehören neben den Kapitalgesellschaften vor allem auch die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften[208]). Von diesen Gesellschaften haben wir bereits die gewerbetreibenden buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften untersucht. Noch nicht untersucht worden sind dagegen die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den übrigen buchführungspflichtigen Gesellschaften. Wir wollen daher auf diese Gesellschaften zunächst eingehen. Ehe wir jedoch mit der eigentlichen Untersuchung beginnen, wollen wir vorerst feststellen, welche Gründe den Gesetzgeber zum Erlaß der Vorschrift des § 19 DVDKStG. bewogen haben. U. E. ist der Gesetzgeber hierzu bestimmt worden, weil er die Ergebnisse der Buchführung bei diesen Gesellschaften für sämtliche Einkünfte verwerten wollte; denn bisher war eine solche Verwertung nicht möglich. Allerdings hatte die Rechtsprechung und Rechtslehre schon für das Körperschaftssteuergesetz 1925 angenommen, daß buchführungspflichtige Erwerbsgesellschaften nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben könnten[209]). Immerhin bestanden doch nach manchen Richtungen hin Zweifel. Diese wollte der Gesetzgeber beseitigen und er hat deshalb im § 19 DVDKStG. ausdrücklich bestimmt, daß sämtliche buchführungspflichtige Gesellschaften nur gewerbliche Einkünfte haben können.

Diese Vorschrift des § 19 DVDKStG. ist nun für die Steuerpflicht der Einkünfte von größter Bedeutung. Dies gilt insbesondere für die Einkunftsarten, die erst von einem bestimmten Betrage an steuerpflichtig sind. So muß beispielsweise eine Aktiengesellschaft, die lediglich Land- und Forstwirtschaft betreibt, ihre Einnahmen in voller Höhe als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern. Die Folge davon ist, daß das Landwirtschaftsprivileg für sie nicht gilt. Ebenso sind auf Grund der Vorschrift des § 19 Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen unbeschränkt steuerpflichtig, gleichgültig, ob es sich um eine wesentliche Beteiligung handelt, ob der Veräußerungsgewinn den dem veräußerten Anteil entsprechenden Teil von RM. 10 000.— übersteigt und ob der veräußerte Anteil mehr als ein vom Hundert des Grund- oder Stammkapitals ausmacht. Denn die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen werden, wie schon an anderer Stelle hervorgehoben, nach § 17 EStG. nicht versteuert, wenn sie zum Betriebsvermögen gehören. Hieran ändert sich auch nichts dadurch, daß die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen im geltenden Einkommensteuergesetz zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, denn diese Vorschrift des § 17 EStG. ist nur subsidiär an-

[208]) Kennerknecht § 16 KStG. Anm. 8a.

[209]) E. 15, 200 (207); 21, 123 (125); 23, 91 (96); 37, 211 (213); RStBl. 1931, 120; 1936, 1114 (1115); 1937, 321. Evers S. 392, Kennerknecht § 4 Anm. 18 S. 45 (46) und Becker „Steuer und Wirtschaft" 1927, 1977 (1984).

wendbar. So braucht z. B. ein Privatmann, also jemand, der keine Gewinneinkünfte bezieht, die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen nur unter den Voraussetzungen des § 17 EStG. versteuern, während eine Aktiengesellschaft, die lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen bezieht, die Einkünfte versteuern muß, auch wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG. nicht vorliegen, da gemäß § 19 DVDKStG. ihre sämtlichen Einkünfte kraft gesetzlicher Fiktion als gewerbliche gelten.

Im wesentlichen gilt das gleiche für die Liquidationsraten und Fusionsgewinne[210]), die nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs den Veräußerungsgewinnen aus wesentlichen Beteiligungen gleichgestellt werden. Diese müssen somit bei den buchführungspflichtigen Gesellschaften, auch wenn die Voraussetzungen des § 17 EStG. nicht vorliegen und die Gesellschaft keine Gewinneinkünfte bezieht, gemäß § 19 DVDKStG. als gewerbliche Einkünfte ermittelt und versteuert werden.

Eine weitere Folge des § 19 DVDKStG. ist, daß Spekulationsgewinne, die den Betrag von RM. 1000.— nicht übersteigen oder die aus der Veräußerung der im § 23 Abs. 2 EStG. genannten Wertpapiere herrühren, bei den unter § 19 fallenden Gesellschaften steuerpflichtig sind und zwar auch dann, wenn die Gesellschaft keine Einkünfte bezieht, die begrifflich unter eine der 3 ersten Einkunftsarten fallen, denn kraft gesetzlicher Fiktion gelten sämtliche Einkünfte bei diesen Gesellschaften als gewerbliche. Ist dieses aber der Fall, so sind die Spekulationsgewinne unbeschränkt steuerpflichtig, da die im § 23 EStG. genannten Steuerbefreiungen nur für die Fälle gelten, in denen die Spekulationsgewinne nach § 23 EStG. versteuert werden. Das gleiche wie für die Spekulationsgewinne trifft für die Leistungsgewinne zu. Diese müssen infolgedessen bei den unter § 19 fallenden Gesellschaften, auch wenn sie den Jahresbetrag von RM. 300.— nicht übersteigen, versteuert werden.

Weit größer sind die Folgen des § 19 DVDKStG., die sich daraus ergeben, daß alle Einkünfte der unter § 19 fallenden Gesellschaften als gewerbliche zu ermitteln sind. Dieses wirkt sich insbesondere bei den Gesellschaften aus, die lediglich Einkünfte beziehen, die unter eine der 4 letzten Einkunftsarten fallen. Diese Gesellschaften müssen nämlich nicht nur den Ertrag aus ihrer Tätigkeit (wie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit[211]) und Leistungen) und die Früchte ihres Vermögens (wie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen), sondern auch die Änderungen im Vermögen versteuern, vorausgesetzt allerdings, daß diese bereits realisiert sind. So muß beispielsweise eine Grundstücks G. m. b. H., das ist eine Gesellschaft, die lediglich Grundstücke vermietet und verpachtet, nicht nur die Miet- und Pachtzinsen versteuern, sondern auch die ein-

[210]) In Betracht kommen nur die Fusionsgewinne der Aktionäre, nicht die der untergegangenen Gesellschaft. Die Gewinne der letzteren sind nach § 15 KStG. zu versteuern.

[211]) Solche Einkünfte können z. B. Organgesellschaften beziehen.

getretenen und realisierten Wertsteigerungen ihrer Grundstücke. Das gleiche gilt von einer Holding-Gesellschaft, also einer Gesellschaft, die die Anteile von andern Kapitalgesellschaften verwaltet. Auch diese muß neben den Erträgnissen, die sie aus der Verwaltung der Beteiligungen erzielt, sämtliche realisierten Wertsteigerungen versteuern, da diese durch die Ermittlung der Einkünfte nach dem Gewinn zu erfassen sind.

Eine weitere Folge des § 19 DVDKStG. ist, daß Veräußerungsgewinne bei den buchführungspflichtigen Gesellschaften stets steuerpflichtig sind und zwar auch dann, wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäftes nicht vorliegen und die Gesellschaft lediglich Einkünfte bezieht, die unter eine der 4 letzten Einkunftsarten fallen. Insoweit besteht also ein erheblicher Unterschied gegenüber den einkommensteuerpflichtigen Personen. Denn bei diesen sind die Veräußerungsgewinne nur steuerpflichtig, wenn sie zu einer der 3 ersten Einkunftsarten gehören oder wenn die Voraussetzungen des Spekulationsgeschäfts gegeben sind. So muß beispielsweise eine Grundstücks G. m. b. H., die ein Grundstück veräußert, den Veräußerungsgewinn in voller Höhe versteuern, auch wenn ein Spekulationsgeschäft nicht vorliegt, während ein Privatmann, also ein Nichtlandwirt, Nichtgewerbetreibender und Nichtselbständigberufstätiger diese Gewinne unter den gleichen Umständen nicht zu versteuern braucht. Steuerpflichtig sind weiter bei den unter § 19 DVDKStG. fallenden Gesellschaften Zufallsgewinne wie Fund- und Lotteriegewinne sowie unentgeltliche Zuwendungen betriebsfremder Art. Auch hier bestehen gegenüber den einkommensteuerpflichtigen Personen insoweit Unterschiede, als diese Gewinne bei den buchführungspflichtigen Gesellschaften auch dann steuerpflichtig sind, wenn diese lediglich Einkünfte beziehen, die unter eine der 4 letzten Einkunftsarten fallen. Auf die Steuerpflicht dieser Gewinne im einzelnen gehen wir jedoch nicht mehr ein. Wir verweisen vielmehr auf die Ausführungen des letzten Paragraphen, die auch auf die „nichtgewerbetreibenden" buchführungspflichtigen Gesellschaften in vollem Umfange zutreffen.

Im Gegensatz zu den buchführungspflichtigen Gesellschaften können steuerfreie Vermögensvermehrungen bei den übrigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen wie Stiftungen, Anstalten, Zweckvermögen, rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vereine bedeutend häufiger vorkommen. Bei diesen Steuerpflichtigen sind nämlich nicht alle Einkünfte als gewerbliche anzusehen, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen bei ihnen nur vor, wenn die Gesellschaft ein Gewerbe betreibt und die Einkünfte nach der Verkehrsauffassung mit dem Betriebe in organischem Zusammenhang stehen[212]).

Hinzu kommt weiter, daß diese Gesellschaften auch anderes Vermögen als Betriebsvermögen besitzen können. Dieses wird zwar von Kennerknecht, der annimmt, daß sämtliche körperschaftssteuerpflichtigen Personen nur

[212]) Selbstverständlich gehören hierher auch die realisierten Wertsteigerungen, die nicht auf Betriebsvorgänge zurückzuführen sind.

Betriebsvermögen besitzen können[213]), bestritten. Der Ansicht von Kennerknecht kann aber u. E. nicht gefolgt werden. Denn müssen die Einkünfte, wie Kennerknecht selbst zugibt, bei den nichtbuchführungspflichtigen Gesellschaften, soweit sie zu den 3 ersten Einkunftsarten gehören, nach dem Gewinn und im übrigen nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden, so muß auch das Vermögen, das den 3 ersten Einkunftsarten gewidmet ist, vom übrigen Vermögen scharf geschieden werden. Eine solche Trennung ist umso notwendiger, als eine Person gleichzeitig einen Gewerbebetrieb ausüben und außerdem noch Grundstücke besitzen kann, die sie lediglich vermietet oder verpachtet. Dieses kann beispielsweise zutreffen bei einer Stiftung, die ein Gewerbe betreibt und die Grundstücke, die sie nicht dem Betriebe gewidmet hat, verpachtet. Ist aber eine solche Trennung des Vermögens notwendig, so kann man dieses nicht einheitlich als Betriebsvermögen bezeichnen. Denn unter Betriebsvermögen versteht der Gesetzgeber von den Fällen des § 19 DVDKStG. abgesehen[214]), lediglich das Vermögen, das den 3 ersten Einkunftsarten dient. Eine andere Frage ist allerdings, ob man das übrige Vermögen als Privatvermögen oder Nichtbetriebsvermögen oder noch anders bezeichnen will.

Was die steuerfreien Vermögensvermehrungen bei den nichtbuchführungspflichtigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen im einzelnen angeht, so gilt für sie im wesentlichen das gleiche wie für die einkommensteuerpflichtigen Personen. Wir können daher auf die für die einkommensteuerpflichtigen Personen gemachten Ausführungen verweisen. Hier wollen wir lediglich prüfen, wie es mit der Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen steht. Zunächst ist hervorzuheben, daß im Gegensatz zu den buchführungspflichtigen körperschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften bei diesen Gesellschaften unterschieden werden muß, ob der Empfänger der Zuwendung Gewinneinkünfte oder nur solche Einkünfte bezieht, die zu einer der 4 letzten Einkunftsarten gehören. Ist letzteres der Fall, so sind sämtliche unentgeltliche Zuwendungen bei den nichtbuchführungspflichtigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen steuerfrei mit Ausnahme derjenigen, die beim Geber noch nicht versteuert werden konnten, weil sie ihm zu Lebzeiten noch nicht zugeflossen waren. Im ersteren Falle muß dagegen unterschieden werden, ob die Zuwendungen mit dem von den körperschaftssteuerpflichtigen Personen unterhaltenen Betrieb in organischem Zusammenhang stehen oder ob ein solcher Zusammenhang fehlt. Ist ein solcher Zusammenhang vorhanden, so sind die Zuwendungen ebenso wie alle andern Betriebseinnahmen trotz ihrer Unentgeltlichkeit steuerpflichtig. Fehlt ein solcher Zusammenhang, so sind die Zuwendungen zumindest vom Standpunkt des 6. Senats aus beurteilt[215]), steuerfrei, da sie mit dem Betriebe nicht in

[213]) Kennerknecht § 10 KStG., § 4 EStG. Anm. 6.

[214]) Diese Gesellschaften können nur Betriebsvermögen besitzen.

[215]) Der 6. Senat verlangt bekanntlich, daß die Einnahmen im Gegensatz zu den Wertsteigerungen mit dem Betrieb in organischem Zusammenhang stehen.

organischem Zusammenhang stehen. Aber auch vom Standpunkt des 1. Senats aus beurteilt[216]), dürfte die Steuerpflicht der unentgeltlichen Zuwendungen betriebsfremder Art zu verneinen sein. Denn die Einnahmen fließen, da sie mit dem Betriebe in keinem Zusammenhang stehen, nicht dem Betriebsvermögen, sondern dem übrigen Vermögen der Gesellschaft zu. Gerade hier zeigt sich schon, daß man nicht schlechthin das gesamte Vermögen einer nichtbuchführungspflichtigen körperschaftssteuerpflichtigen Person als Betriebsvermögen bezeichnen kann. Denn besitzen diese Personen nur Betriebsvermögen, so sind vom Standpunkt des 1. Senats aus beurteilt sämtliche unentgeltlichen Zuwendungen einschließlich der betriebsfremden steuerpflichtig, da sie nur dem Betriebsvermögen zufließen. Unterscheidet man dagegen wie wir zwischen Betriebs- und Nichtbetriebsvermögen, so kann man die Steuerfreiheit dieser Zuwendungen auch vom Standpunkt des 1. Senats aus begründen.

Dritter Teil.

Die Surrogate von steuerpflichtigen Einkünften und steuerfreien Vermögensvermehrungen und die Folgen der steuerfreien Vermögensvermehrungen für die Steuerpflicht.

Erster Abschnitt.

Die Steuerpflicht der Surrogate.

§ 15.

Die Surrogate von steuerpflichtigen Einkünften, steuerfreien Vermögensvermehrungen und nichtabzugsfähigen Ausgaben.

Unter Surrogaten verstehen wir, wie schon an anderer Stelle hervorgehoben, alle Entschädigungen, die dem Steuerpflichtigen zufließen, als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung, oder einer Anwartschaft auf eine solche. Kürzer gesagt, Surrogate sind alle unter § 24 Ziff. 1 EStG. fallenden Entschädigungen. Die Frage, inwieweit Surrogate für entgangene oder entgehende Einnahmen steuerpflichtig sind, hat der Gesetzgeber im § 24 Ziff. 1 EStG. geregelt. Hiernach sind die Surrogate ebenso wie die Einkünfte, für die sie gewährt worden sind, steuerpflichtig. Sie gehören, wie der Gesetzgeber formuliert, auch zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG. Voraussetzung für ihre Steuerpflicht ist jedoch, wie auch der Reichsfinanzhof annimmt[217]), daß die Einkünfte im Falle des Zufließens unter eine der 7 Einkunfts-

[216]) Nach dem 1. Senat sind sämtliche Einnahmen, die dem Betriebsvermögen zufließen, steuerpflichtig, ohne Rücksicht darauf, ob sie mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen.

[217]) StuW. 1932, 24.

arten gefallen wären. Ist dieses nicht der Fall, so sind die Surrogate, sofern sie nicht unmittelbar unter eine der 7 Einkunftsarten fallen, steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerpflicht der Surrogate ist nach § 24 Ziff. 1 EStG. weiter, daß die Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden oder für die im § 24 Ziff. 1b genannten Gewinnbeteiligungen und Anwartschaften. Sind die Einnahmen dem Steuerpflichtigen nicht entgangen, erhält dieser aber gleichwohl eine Entschädigung, so fällt diese nicht unter § 24 Ziff. 1 EStG. und ist daher steuerfrei, sofern sie nicht unmittelbar unter eine der Einkunftsarten fällt. Dieses ist, wie der Reichsfinanzhof mit Recht entschieden hat, z. B. der Fall bei einem Steuerpflichtigen, der eine Entschädigung als Ersatz für verspätete Lohnzahlung erhält, denn die Entschädigung wird dem Steuerpflichtigen nicht dafür gewährt, daß ihm Einnahmen entgangen sind bzw. entgehen werden[218]).

Der Grundsatz, daß Surrogate von steuerpflichtigen Einnahmen gleichfalls steuerpflichtig sind, liegt dem Gesetz in der Regel uneingeschränkt zugrunde. Nur für die Surrogate von wiederkehrenden Bezügen macht der Reichsfinanzhof eine Ausnahme, wie folgende erst jüngst veröffentlichte Entscheidung zeigt[219]). Der Sachverhalt, der dem Reichsfinanzhof zur Entscheidung vorlag, war folgender: Eine Gutsbesitzerin hatte im Jahre 1924 einen 14,06 ha großen Teil ihres Gutes durch Rentengutsvertrag einem Flüchtlingssiedler überlassen. Der Siedler mußte an sie als Entgelt neben einer jährlichen Rente von X GM. auf die Dauer von 50 Jahren eine weitere Rente von jährlich 50 Zentner Roggen zahlen. Im Wirtschaftsjahre 1929 bis 1930 wurden die Renten durch Vermittlung der Landesrentenbank abgelöst. Streitig ist, ob diese Abfindung steuerpflichtig ist. Der Reichsfinanzhof hebt in der Entscheidung mit Recht hervor, daß eine Steuerpflicht nur dann in Betracht kommen kann, wenn die Abfindung sich als Surrogat im Sinne des § 24 Ziff. 1 EStG. darstellt. Diese Frage hat der Reichsfinanzhof entgegen den Vorinstanzen mit der Begründung verneint, daß sich die Abfindung wirtschaftlich betrachtet nicht als eine Entschädigung für entgangene Einnahmen darstelle, sondern daß sie lediglich der durch die bisherigen Rentenzahlungen noch nicht getilgte Kaufpreis sei.

Diese Begründung des Reichsfinanzhofs ist u. E. zutreffend. Nach unserer Meinung ist aber die Kapitalabfindung selbst dann steuerfrei, wenn man sich auf den Standpunkt der Vorinstanzen stellt und der Ansicht ist, daß der Ablösungsbetrag zugleich auch eine Entschädigung für entgangene steuerpflichtige Einnahmen ist. Die Steuerfreiheit des Ablösungsbetrages ergibt sich in diesem Falle aus folgender Erwägung. Die wiederkehrenden Bezüge sind, wie der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung annimmt, nur mit Rücksicht auf ihre Form steuerpflichtig[220]). Fehlt die Form, so kann

[218]) StuW. 1929, 984.
[219]) RW. 1936, 63 ff.
[220]) StuW. 1928, 65; 66; 247; 558; 1930, 973 bis 979; 1931, 1030; 1933, 294; 1935, 279.

eine Steuerpflicht nicht in Betracht kommen. Liegt sie dagegen vor, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Steuerpflichtige eine Vermögensvermehrung nicht erzielt hat. Die gleichen Grundsätze müssen aber auch für die Surrogate der wiederkehrenden Bezüge gelten. Diese können nur steuerpflichtig sein, wenn sie dem Steuerpflichtigen gleichfalls in Form der wiederkehrenden Bezüge zufließen; denn § 24 Ziff. 1 EStG. schafft, wie allgemein anerkannt ist, keine neue Einkunftsart[221]), sondern er will lediglich Entschädigungen von entgangenen oder entgehenden Einkünften versteuern. Die Steuerpflicht dieser Entschädigung kann aber — das darf aus dem Gesetz ohne weiteres entnommen werden — nicht weiter gehen als bei den Einkünften selbst. Sind diese nur mit Rücksicht auf ihre Form steuerpflichtig, so muß die Form auch bei den Surrogaten vorliegen, sonst fehlt es, wie der Reichsfinanzhof in der obigen Entscheidung mit Recht feststellt, an jeder Grundlage für die Steuerpflicht. Der Ablösungsbetrag ist daher vom Reichsfinanzhof mit Recht für steuerfrei erklärt worden.

Im Gegensatz zu den Surrogaten von steuerpflichtigen Einkünften sind die Surrogate der steuerfreien Vermögensvermehrungen vom Gesetzgeber nicht geregelt. Es liegt aber nahe, entsprechend dem Grundsatz, daß Surrogate von steuerpflichtigen Einkünften steuerpflichtig sind, anzunehmen, daß die Surrogate von steuerfreien Vermögensvermehrungen gleichfalls steuerfrei sind; denn gehören die steuerfreien Vermögensvermehrungen zu keiner der Einkunftsarten, so wird dieses in der Regel auch bei ihren Surrogaten nicht der Fall sein. Diese Annahme ist auch im großen und ganzen richtig. Eine Ausnahme wird man nur machen müssen, wenn die Surrogate dem Steuerpflichtigen in Form der wiederkehrenden Bezüge zufließen. In diesem Falle müssen die Einnahmen, die der Steuerpflichtige erzielt, versteuert werden, auch wenn es sich nur um ein Surrogat von entgangenen steuerfreien Vermögensvermehrungen handelt. Die Steuerpflicht ergibt sich in diesem Falle daraus, daß die wiederkehrenden Bezüge, wie schon hervorgehoben, nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nur mit Rücksicht auf ihre Form zu versteuern sind. Infolgedessen muß z. B., wie der Reichsfinanzhof mit Recht entschieden hat, ein Steuerpflichtiger, der einen Eisenbahnunfall erlitten hat, das Schmerzensgeld in voller Höhe versteuern, wenn ihm dieses in Form der wiederkehrenden Bezüge zufließt, obgleich der Erwerb der Schmerzensgeldforderung steuerfrei ist. Denn der Grundsatz, daß der Ersatz von steuerfreien Bezügen auch immer steuerfrei ist, liegt, wie der Reichsfinanzhof ausdrücklich hervorhebt, dem geltenden Einkommensteuergesetz nicht uneingeschränkt zugrunde[222]).

Zweifelhaft ist dagegen die Steuerpflicht des in Form der wiederkehrenden Bezüge gewährten Schmerzensgeldes, wenn man entgegen dem Reichsfinanzhof bei den wiederkehrenden Bezügen die Form nicht allein für steuerbegründend hält, sondern der Ansicht ist, daß der Steuerpflichtige

[221]) S. Wieneke § 24 Anm. 1 und Kaemmel-Bacciocco § 24 Anm. 1.
[222]) StuW. 1929, 63.

eine Vermögensvermehrung erzielt haben muß[223]). In diesem Falle wird man wohl die wiederkehrenden Bezüge für steuerfrei erklären müssen. Denn der Steuerpflichtige erhält zwar durch sie Geld oder geldwerte Güter, doch tritt eine Vermögensvermehrung im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen nicht ein, da dem Erwerb der Einnahmen eine entsprechende Verringerung der Schmerzensgeldforderung gegenübersteht. Der Steuerpflichtige erlangt infolgedessen einen Vermögensvorteil nicht, es sei denn, daß der Betrag der Schmerzensgeldforderung kleiner ist als die Summe der zu zahlenden Bezüge.

Der obige Grundsatz gilt weiterhin nicht, wenn dem Betrieb eines Steuerpflichtigen von außen her „steuerfreie" Einnahmen, sei es durch den Steuerpflichtigen selbst, sei es durch die Zuwendung Dritter, zugeführt werden, die der Steuerpflichtige dazu benutzt, um Gewinn zu erzielen. In diesem Falle bleiben selbstverständlich nur die durch die erste Zuführung der Wirtschaftsgüter eingetretenen Vermögensvermehrungen beim Bestandsvergleich außer Ansatz, nicht aber die später erarbeiteten Gewinne. Es ist insbesondere nicht möglich, die Steuerfreiheit dieser Gewinne damit zu begründen, daß sie wirtschaftlich betrachtet Surrogate von steuerfreien Einnahmen seien. So sind beispielsweise bei Personenvereinigungen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, die auf Grund der Satzung erhobenen Mitgliederbeiträge steuerfrei. Legt aber der Verein die Beiträge gewinnbringend an, so sind die Zinsen voll steuerpflichtig. Sie gehören nicht mehr zu den steuerfreien Beiträgen und können auch nicht als deren Surrogate betrachtet werden[224]). Das gleiche trifft zu, wenn der Verein die Beiträge dazu verwendet, um ein Haus zu kaufen und dieses innerhalb der Spekulationsfrist weiterveräußert. Hier muß der Veräußerungsgewinn, sofern die Voraussetzungen des § 23 EStG. gegeben sind, in voller Höhe versteuert werden.

Zu untersuchen bleibt nur noch, ob und inwieweit Surrogate von Entnahmen und nichtabzugsfähigen Ausgaben steuerpflichtig sind. Die Untersuchung dieser Frage gestaltet sich besonders interessant bei den zur Buchführung verpflichteten körperschaftssteuerpflichtigen Personen, da diese nach § 19 DVDKStG. nur gewerbliche Einkünfte beziehen können. Zur Einführung in das Problem diene folgender Fall. Angenommen, die Aktiengesellschaften A und B kaufen, um das Winterhilfswerk zu unterstützen, je 1000 Winterhilfslose zu RM. 0,50. Die Aktiengesellschaft A gewinnt nichts, die Aktiengesellschaft B gewinnt insgesamt RM. 50 000. Die erste Frage lautet: Kann die Aktiengesellschaft A die RM. 500.—, die sie für den Kauf der Lose aufgewandt hat, vom übrigen Einkommen abziehen? Diese Frage muß, obwohl buchführungspflichtige Gesellschaften grundsätzlich nur Betriebsausgaben haben können, verneint werden, denn § 12 Ziff. 4 KStG. ordnet ausdrücklich an, daß Ausgaben zu gemeinnützigen

[223]) So Glaser StuW. 1928, 1189 ff. Teil 1 und Fleck JW. 1928, 2388.
[224]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1931, 115 und Bender § 8 Anm. 6.

Zwecken nicht abzugsfähig sind. Eine solche Ausgabe liegt hier vor, da die Gesellschaft die Lose nicht gekauft hat, um Gewinn zu erzielen, sondern in erster Linie um das Winterhilfswerk zu unterstützen.

Die zweite Frage, die beantwortet werden muß, ist: Muß die Aktiengesellschaft B den Gewinn von RM. 50 000.— versteuern? Diese Frage müßte an sich bejaht werden, da gemäß § 19 DVDKStG. alle Einkünfte, die buchführungspflichtigen körperschaftssteuerpflichtigen Personen zufließen, als gewerbliche gelten. Dieses Ergebnis befriedigt jedoch nicht nicht, insbesondere, wenn man bedenkt, daß die Gesellschaft B den Gewinn von RM. 50 000.— voll versteuern muß, den für den Kauf der Lose aufgewendeten Betrag von RM. 500.— aber nicht abziehen darf. Es muß daher geprüft werden, ob es nicht einen Weg gibt, die Steuerfreiheit dieser Surrogate zu begründen. Der einzige Weg, der hier in Betracht kommt, ist die analoge Anwendung der Vorschrift über die Steuerfreiheit von Einlagen, denn eine andere Begründung läßt § 19 DVDKStG. nicht zu. Die analoge Anwendung dieser Vorschrift könnte man, wie folgt, begründen: Surrogate von nichtabzugsfähigen Ausgaben und Entnahmen dürfen ebenso wie die Ausgaben und die Entnahmen den Gewinn nicht berühren. Sie sind daher stets als Einlagen zu behandeln, gleichviel, ob sie höher als die Ausgaben bzw. die Entnahmen sind oder nicht. Diese Begründung scheint auf den ersten Blick nach allen Richtungen hin stichhaltig zu sein. Trotzdem ist es u. E. mehr als zweifelhaft, ob man sie aufrecht erhalten kann. Man könnte vor allem entgegen halten, daß § 12 KStG. nur die dort angeführten Ausgaben vom Bestandsvergleich ausschließt, nicht aber deren Surrogate sowie die sonst aus ihnen erzielten Gewinne. Zur Unterstützung dieser ablehnenden Meinung könnte man ferner darauf hinweisen, daß eine derartige Regelung des Gesetzgebers gar nicht so selten ist. So erklärt beispielsweise § 17 EStG. die Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen unter den im § 17 EStG. genannten Voraussetzungen für steuerpflichtig, während er die Veräußerungsverluste schlechthin für nichtabzugsfähig erklärt[225]).

Immerhin wird man den obigen Rechtsgrundsatz nicht stets ablehnen können, insbesondere in den Fällen nicht, in denen das Surrogat sich wirtschaftlich betrachtet lediglich als Rückerstattung von bezahlten, aber nichtabzugsfähigen Beträgen darstellt. Dieses trifft z. B. bei einer Aktiengesellschaft zu, die die Vermögensteuer oder die Körperschaftssteuer zurückerhält. Diese Einnahmen braucht die Gesellschaft trotz § 19 DVDKStG. nicht zu versteuern, da die Beträge wirtschaftlich betrachtet, nicht als Betriebseinnahmen angesehen werden können, sondern lediglich als Rückgängigmachung eines Vorganges, der für die Gewinnfeststellung ohne Bedeutung

[225]) Anders ist allerdings die Rechtslage, wenn man die Ausgabe von RM. 500.— als abzugsfähig erklärt, weil die Gesellschaft durch den Erwerb der Lose einen wirtschaftlichen Wert erlangt hat. Diese Lösung scheint uns aber mit Rücksicht auf § 12 KStG. nicht richtig zu sein.

war[226]). Denn wie aus § 12 Ziff. 1 KStG. folgt, können Steuern vom Einkommen und die Vermögenssteuer in der Steuerbilanz im Gegensatz zur Handelsbilanz nicht vom Gewinn abgesetzt werden.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit des zurückerstatteten Betrages ist jedoch, daß die Steuern in dem Jahr der Zahlung dem auf Grund der Handelsbilanz ermittelten Gewinn hinzugerechnet worden sind. Ist letzteres geschehen, so wird man allerdings mit dem Reichsfinanzhof die Steuerpflicht der zurückerstatteten Beträge selbst dann verneinen müssen, wenn der Erlaß auf Billigkeitsgründen beruht[227]).

Zweiter Abschnitt.

Die Folgen der Steuerfreiheit gewisser Vermögensvermehrungen.

§ 16.

Die beschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen.

Der Gesetzgeber konnte die Aufwendungen mit Rücksicht darauf, daß nicht alle Einnahmen und nicht alle Vermögensvermehrungen steuerpflichtig sind, nur in beschränktem Umfange für abzugsfähig erklären. Zu dieser Beschränkung sah sich der Gesetzgeber insbesondere bei den Einkunftsarten gezwungen, bei denen die Einkünfte nicht durch einen Bestandsvergleich, sondern nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind. Denn bei diesen Einkunftsarten sind nur ganz bestimmte Einkünfte steuerpflichtig, während die übrigen Einnahmen sowie sämtliche Wertsteigerungen des Vermögens steuerfrei sind. Der Gesetzgeber hat daher für die 4 letzten Einkunftsarten bestimmt, daß der Steuerpflichtige nur die Aufwendungen von seinen Einkünften abziehen kann, die mit den steuerpflichtigen Einnahmen im Zusammenhang stehen. Dieses ergibt sich für das geltende Einkommensteuergesetz aus § 9. Hiernach liegen Werbungskosten nur vor, wenn die Aufwendungen der Erlangung, Sicherung und Erhaltung von steuerpflichtigen Einnahmen dienen oder wenn sie unter eine der 6 Ziffern des § 9 fallen. Alle übrigen Aufwendungen sind dagegen, wie auf Grund eines Umkehrschlusses angenommen werden muß, keine Werbungskosten und damit nicht abzugsfähig. Zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gehören neben den Kosten für die Haushaltung vor allem die Aufwendungen, die zur Erlangung und Erhaltung von steuerfreien Vermögensvermehrungen gemacht worden sind. Diese können, wie aus § 10 EStG. folgt, auch vom Gesamteinkommen nicht abgezogen werden. So kann z. B. ein Steuerpflichtiger, der seine Hypothek gegen den Eigentümer einklagt, die durch den Prozeß entstandenen Kosten weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben von seinen

[226]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1933, 1022 und Bender § 12 KStG. Anm. 3.

[227]) RStBl. 1934, 1088.

Einkünften abziehen; denn die Aufwendungen dienen, da die nach dem Erwerb der Hypothek eintretenden Wertsteigerungen und die durch die Veräußerung der Hypothek erzielten Gewinne steuerfrei sind[228]), nicht der Erlangung oder der Erhaltung von steuerpflichtigen Einnahmen. Klagt dagegen der Eigentümer nur die Hypothekenzinsen ein, so sind die Prozeßkosten in vollem Umfange als Werbungskosten abzugsfähig, da die Aufwendungen dem Erwerb von steuerpflichtigen Einnahmen dienen; denn die Hypothekenzinsen sind, wie aus § 20 Ziff. 3 EStG. folgt, steuerpflichtig. Im Gegensatz zu den 4 letzten Einkunftsarten sind bei den 3 ersten Einkunftsarten grundsätzlich alle Aufwendungen passivierungsfähig und damit abzugsfähig. Dieses ist darauf zurückzuführen, daß bei den 3 ersten Einkunftsarten, vorausgesetzt, daß die Einkünfte gemäß § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG. durch einen Bestandsvergleich zu ermitteln sind, grundsätzlich alle Einnahmen und Vermögensvermehrungen, die im Laufe des Wirtschaftsjahres beim Betriebsvermögen auftreten, steuerpflichtig sind. Für den Gesetzgeber bestand daher keine Veranlassung, Aufwendungen, die mit den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder überhaupt mit dem Betriebe im Zusammenhang stehen, für nichtabzugsfähig zu erklären. Lediglich die Aufwendungen, die mit den Sanierungsgewinnen und andern steuerfreien Einkünften im Zusammenhang stehen[229]), insbesondere die Aufwendungen, die dem Erwerb und der Erhaltung des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens dienen[230]), sind nicht abzugsfähig. Bei Sanierungsgewinnen ergibt sich die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen daraus, daß diese Gewinne sowohl bei den körperschaftssteuerpflichtigen als auch bei den einkommensteuerpflichtigen Personen steuerfrei sind, während bei dem zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Boden die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen aus § 4 Abs. 1 S. 5 EStG. folgt. Nach dieser Bestimmung bleibt nämlich der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG. beim Bestandsvergleich außer Ansatz. Infolgedessen können auch die Aufwendungen, die zum Erwerb und zur Verbesserung des Grund und Bodens dienen, beim Bestandsvergleich nicht passiviert werden. Da jedoch der Reichsfinanzhof die Passivierung der Aufwendungen zuläßt, wenn sie sich gleichzeitig zugunsten des Betriebes auswirken[231]), so bleiben praktisch nur die zum Erwerb des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens gemachten Aufwendungen beim Bestandsvergleich außer Ansatz. Dieses ist z. B. der Fall bei einem Steuerpflichtigen, der zum Ankauf von Grund und Boden ein Darlehn aufnehmen muß. Der Steuerpflichtige kann in diesem Falle die Zinsen, die er für das Darlehn zahlen muß, weder beim Bestandsvergleich passi-

[228]) Es sei denn, daß die Voraussetzungen des § 23 EStG. vorliegen.

[229]) Z. B. die Aufwendungen, die durch die Kapitalzusammenlegung entstehen. S. E. 35, 33 (39).

[230]) Anders jedoch im Falle der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG.

[231]) S. Wienecke § 4 Anm. 3 S. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung.

vieren nach vom Gesamteinkommen als Sonderausgaben abziehen. Denn § 10 Ziff. 2 EStG. bestimmt ausdrücklich, daß Schuldzinsen als Sonderausgaben nur abgezogen werden können, wenn sie nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Ansatz bleiben.

Nichtabzugsfähig sind ferner nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs alle Aufwendungen, die der Liebhaberei dienen. Denn bei der Liebhaberei handelt es sich um eine Tätigkeit, die weder nach der passiven noch nach der aktiven Seite für die Steuerpflicht von Bedeutung ist.

§ 17.

Die Nichtberücksichtigung von Vermögensverlusten als Folge der steuerfreien Vermögensvermehrungen.

Eine weitere Folge der steuerfreien Vermögensvermehrungen ist, daß der Gesetzgeber nicht alle Verluste, die der Steuerpflichtige in seinem Vermögen erleidet, für abzugsfähig erklären konnte. Zu dieser Maßnahme sah sich der Gesetzgeber insbesondere bei den Einkunftsarten gezwungen, bei denen die Einkünfte, wie dies bei den 4 letzten Einkunftsarten der Fall ist, nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten und nicht nach dem Gewinn zu ermitteln sind. Denn bei diesen Einkunftsarten sind, wie wir im vorigen Paragraphen schon hervorgehoben haben, nur die unter die §§ 19—24 EStG. fallenden Einkünfte steuerpflichtig, während alle übrigen Einkünfte steuerfrei sind. Der Gesetzgeber hat daher die abzugsfähigen Vermögensverluste bei den 4 letzten Einkunftsarten in ganz erheblichem Umfange eingeschränkt. Abzugsfähig sind bei den 4 letzten Einkunftsarten, wie aus § 9 Ziff. 6 in Verbindung mit § 7 EStG. hervorgeht, nur die Verluste, die durch die technische oder wirtschaftliche Abnutzung der Wirtschaftsgüter entstanden sind ohne Rücksicht darauf, ob die Abnutzung gewöhnlicher oder außergewöhnlicher Natur ist. Ein Hauseigentümer, dessen Haus durch einen Sturm beschädigt oder durch einen Brand zerstört wird, kann infolgedessen den durch den Brand oder Sturm eingetretenen Vermögensverlust von den übrigen Einkünften abziehen, da er die Folge einer außergewöhnlichen natürlichen Abnutzung ist[232]). Abzugsfähig sind weiter bei den 4 letzten Einkunftsarten Verluste, die noch vor dem Zufließen der Einnahmen eintreten und die die Einnahmen selbst betreffen. Beispielsweise braucht ein Hauseigentümer, dessen Hausverwalter die eingezogenen Mietzinsen unterschlägt, nicht nur die Mietzinsen nicht zu versteuern, sondern er kann auch, wie der Reichsfinanzhof mit Recht entschieden hat, den durch die Unterschlagung der Mietzinsen eingetretenen Vermögensverlust als Werbungskosten von seinen übrigen Einkünften abziehen, da der Verlust noch vor dem Zufließen der Einnahmen eingetreten ist[233]).

---

[232]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1930, 270 (271).
[233]) RStBl. 1929, 588.

Im übrigen sind jedoch Vermögensverluste bei den 4 letzten Einkunftsarten nicht abzugsfähig. Tritt z. B. nur im obigen Falle der Vermögensverlust erst nach dem Zufließen der Mietzinsen ein, so kann er bei der Besteuerung schon nicht mehr berücksichtigt werden. Dieses ist nach dem Reichsfinanzhof der Fall, wenn die Hausangestellte eines Hauseigentümers die eingezogenen Mietzinsen unterschlägt; denn die Mietzinsen waren dem Eigentümer mit der Übergabe an die Hausangestellte schon zugeflossen[234]). Ebensowenig sind Verluste abzugsfähig, die zwar noch vor dem Zufließen der Einnahmen eingetreten sind, die aber die Einnahmen nicht selbst betreffen. Daher muß z. B. ein Privatmann, also ein Nichtlandwirt, Nichtkaufmann, Nichtselbständigberufstätiger, der einem Darlehnsschwindler in die Hände gefallen ist, die Darlehnszinsen, die der Schwindler nur zum Zwecke der Weiterausbeutung bezahlt hat, in voller Höhe versteuern, obwohl der Verlust des Darlehns noch vor dem Zufließen der steuerpflichtigen Zinsen eingetreten war. Den Einwand des Steuerpflichtigen, daß die Kapitalzinsen bei wirtschaftlicher Betrachtung der Sachlage eine teilweise Kapitalrückzahlung darstellen, hat der Reichsfinanzhof mit der Begründung zurückgewiesen, daß die wirtschaftliche Betrachtung genau das Gegenteil ergebe[235]).

Nicht abzugsfähig sind weiter bei den 4 letzten Einkunftsarten alle Entwertungen und Wertminderungen, die nicht auf die natürliche oder wirtschaftliche Abnutzung zurückzuführen sind, sondern auf andere Umstände. Hierzu gehören insbesondere Konjunkturverluste, Währungs- und Inflationsverluste. So kann ein Hauseigentümer die durch das Sinken der Baupreise eingetretene Entwertung seines Hauses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ebensowenig berücksichtigen[236]) wie ein Prokurist, der durch die Verlegung seiner Arbeitsstätte zu der Veräußerung seines Grundstücks gezwungen wird und hierdurch einen Vermögensverlust erleidet[237]); denn in beiden Fällen handelt es sich um Verluste, die nicht auf der wirtschaftlichen oder natürlichen Abnutzung beruhen.

Im Gegensatz zu den 4 letzten Einkunftsarten sind bei den 3 ersten Einkunftsarten grundsätzlich alle Vermögensverluste abzugsfähig, gleichgültig, auf welche Ursachen sie zurückzuführen sind. Nichtabzugsfähige Vermögensverluste gibt es bei den 3 ersten Einkunftsarten, vorausgesetzt, daß die Einkünfte durch einen Bestandsvergleich zu ermitteln sind, nur in Ausnahmefällen. Dies ist z. B. der Fall bei den Wertminderungen und Entwertungen des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens[238]) und bei den Verlusten, die durch eine Kapitalzusammenlegung entstehen[239]).

---

[234]) RStBl. 1932, 15.
[235]) StuW. 1930, 1074.
[236]) RStBl. 1930, 270 (271).
[237]) Ebenso der Reichsfinanzhof in RStBl. 1934, 691 (692); 1932, 922; 1933, 487; 1935, 988.
[238]) S. RStBl. 1929, 255; StuW. 1931, 296; 1932, 445.
[239]) E. 35, 33 (39).

Beim Grund und Boden folgt die Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensverluste aus § 4 Abs. 1 S. 5 EStG.[240]), während sie sich bei der Kapitalzusammenlegung daraus ergibt, daß Vermögensvermehrungen unter gleichen Umständen steuerfrei sind[241]). Wesentlich anders ist jedoch die Rechtslage, wenn die Einkünfte bei den 3 ersten Einkunftsarten nicht im Wege des Bestandsvergleichs ermittelt werden. In diesem Falle sind ebenso, wie realisierte Wertsteigerungen grundsätzlich steuerfrei sind, Vermögensverluste, die durch Wertveränderungen entstehen, nicht abzugsfähig. Nur Vermögensverluste, die in einem Wirtschaftsjahre ausnahmsweise auftreten, können gemäß § 4 Abs. 2 EStG. vom Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben abgesetzt werden. Ist dieses nicht der Fall, so wird man im Gegensatz zu den 4 letzten Einkunftsarten auch Wertminderungen, die durch die technische oder wirtschaftliche Abnutzung entstanden sind, bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigen können; denn eine Vorschrift, die die Bestimmung des § 7 EStG. für anwendbar erklärt, ist im Gegensatz zu den 4 letzten Einkunftsarten nicht vorhanden. Ebensowenig können, wenn als Gewinn der Betrag anzusetzen ist, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die An- Anschaffungskosten bzw. bei einer Betriebsveräußerung den zuletzt angesetzten Wert des Betriebsvermögens übersteigt, Vermögensverluste bei der Besteuerung berücksichtigt werden, die erst nach dem Zufließen des Gewinnes eingetreten sind, auch wenn sie den Gewinn selbst betreffen.

Ein Kaufmann, der sein Geschäft an eine Aktiengesellschaft verkauft und als Entgelt Aktien erhält, kann daher den Wert der Aktien, wenn diese ihm gestohlen werden, oder wenn die Bank, wo die Aktien aufbewahrt sind, Konkurs macht, nicht von den übrigen Einkünften abziehen. Ja, er muß sogar, wie auch der Reichsfinanzhof annimmt, den durch die Veräußerung des Geschäftes erzielten Gewinn in voller Höhe versteuern[242]). Dieses scheint auf den ersten Blick unbillig zu sein. Die Steuerpflicht ist aber dadurch gerechtfertigt, daß unter den gleichen Umständen eine Vermögensvermehrung steuerfrei ist.

---

[240]) Die Verluste sind dagegen abzugsfähig, wenn der Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG. zu ermitteln ist.

[241]) E. 35, 334.

[242]) RStBl. 1934, 406 (407); StuW. 1932, 262.

Lebenslauf.

Ich bin am 18. Februar 1913 zu Gelsenkirchen als Sohn des Kaufmanns Josef Dashöfer und seiner Ehefrau Leokadia geb. Bendig, geboren. Nach vierjährigem Besuch der Grundschule und neunjährigem Besuch der Oberrealschule bestand ich am 13. Februar 1932 an der Oberrealschule Gelsenkirchen meine Reifeprüfung. Ostern 1932 wurde ich in Münster als Student der Rechtswissenschaft immatrikuliert. Nach sechs Semestern, die ich ununterbrochen an der Universität Münster verbracht habe, bestand ich am 1. Oktober 1935 mein Referendarexamen am Oberlandesgericht Hamm. Meine mündliche Doktorprüfung fand am 30. September 1937 statt.

Ich besitze die deutsche Reichsangehörigkeit.